АУДИТ

SHOUT
SHARE
IT

Annotation

В шпаргалке в краткой и удобной форме приведены ответы на все основные вопросы, предусмотренные государственным образовательным стандартом и учебной программой по дисциплине «Аудит».

Книга позволит быстро получить основные знания по предмету, повторить пройденный материал, а также качественно подготовиться и успешно сдать зачет и экзамен.

Рекомендуется всем изучающим и сдающим дисциплину «Аудит».

- Коллектив авторов
  - 1. АУДИТ: ПОНЯТИЕ И ЦЕЛИ
  - 2. СВЯЗЬ АУДИТА С ДРУГИМИ ФОРМАМИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ
  - 3. ВИДЫ И КЛАССИФИКАЦИЯ АУДИТА
  - 4. СОПУТСТВУЮЩИЕ УСЛУГИ
  - 5. СТРУКТУРА И ФУНКЦИИ ОРГАНОВ, РЕГУЛИРУЮЩИХ АУДИТОРСКУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ
  - 6. ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРОВ
  - 7. ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ ПРОВЕРЯЕМЫХ СУБЪЕКТОВ
  - 8. ПРАВА АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ
  - 9. ОРГАНИЗАЦИЯ КОНТРОЛЯ ЗА КАЧЕСТВОМ АУДИТОРСКИХ ПРОВЕРОК
  - 10. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ АУДИТОРОВ И АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ
  - 11. АТТЕСТАЦИЯ. КВАЛИФИКАЦИОННЫЙ АТТЕСТАТ АУДИТОРА
  - 12. СТАНДАРТЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
  - 13. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
  - 14. ЭКОНОМИЧЕСКИЕ СУБЪЕКТЫ (КЛИЕНТЫ) АУДИТА И ИХ ВЫБОР
  - 15. ФОРМА И СОДЕРЖАНИЕ ДОГОВОРА НА ОКАЗАНИЕ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ
  - 16. ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА, ЕГО НАЗНАЧЕНИЕ И ПРИНЦИПЫ
  - 17. ПРЕДВАРИТЕЛЬНЫЙ ПЛАН АУДИТА
  - 18. ПОНЯТИЕ СУЩЕСТВЕННОСТИ В ПРОВЕДЕНИИ АУДИТОРСКИХ ПРОВЕРОК
  - 19. ВЫЯВЛЕНИЕ ИСКАЖЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ

ОТЧЕТНОСТИ
- 20. РИСК И ЕГО ИСПОЛЬЗОВАНИЕ В АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
- 21. СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И МЕТОДЫ ЕЕ ОЦЕНКИ
- 22. РАБОЧИЕ ДОКУМЕНТЫ АУДИТОРА И ИХ СОСТАВ
- 23. СОДЕРЖАНИЕ РАБОЧИХ ДОКУМЕНТОВ АУДИТОРА
- 24. АУДИТОРСКАЯ ВЫБОРКА: ПОНЯТИЕ, ВИДЫ, ПОРЯДОК ПОСТРОЕНИЯ
- 25. ОБЪЕМ АУДИТОРСКОЙ ВЫБОРКИ. ОШИБКИ И РИСК. ОЦЕНКА РЕЗУЛЬТАТОВ ВЫБОРКИ
- 26. МОШЕННИЧЕСТВО И ОШИБКИ
- 27. АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА
- 28. ИСТОЧНИКИ И МЕТОДЫ ПОЛУЧЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ
- 29. МЕТОДЫ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА, ПРИМЕНЯЕМЫЕ В АУДИТЕ (1)
- 30. МЕТОДЫ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА, ПРИМЕНЯЕМЫЕ В АУДИТЕ (2)
- 31. АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ И ЕГО СТРУКТУРА
- 32. СОДЕРЖАНИЕ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ
- 33. ФОРМЫ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ
- 34. АУДИТ УЧРЕДИТЕЛЬНЫХ ДОКУМЕНТОВ
- 35. АУДИТ ФОРМИРОВАНИЯ УСТАВНОГО КАПИТАЛА
- 36. ПРОВЕРКА ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПРЕДПРИЯТИЯ
- 37. АНАЛИЗ И ОЦЕНКА УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ
- 38. ПРОВЕРКА КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА
- 39. ПРОВЕРКА СЧЕТОВ В БАНКАХ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА
- 40. АУДИТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ
- 41. АУДИТ РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ
- 42. АУДИТ РАСЧЕТОВ С ПОКУПАТЕЛЯМИ И ЗАКАЗЧИКАМИ
- 43. АУДИТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ И ЦЕННЫХ БУМАГ
- 44. ПРОВЕРКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА
- 45. ПРОВЕРКА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА
- 46. АУДИТ ОПЕРАЦИЙ С ТОВАРНОМАТЕРИАЛЬНЫМИ

ЦЕННОСТЯМИ
- 47. ПРОВЕРКА РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА
- 48. ПРОВЕРКА ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОФОРМЛЕНИЯ ТРУДОВЫХ ОТНОШЕНИЙ
- 49. ПРОВЕРКА РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА СО ШТАТНЫМ И ВНЕШТАТНЫМ ПЕРСОНАЛОМ
- 50. АУДИТ ИЗДЕРЖЕК ПРОИЗВОДСТВА И ОБРАЩЕНИЕ. ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ
- 51. АУДИТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ: ЦЕЛИ, ЗАДАЧИ, ПЛАН ПРОВЕРКИ
- 52. АУДИТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ: МЕТОДИКА ПРОВЕРКИ
- 53. АУДИТ СОСТОЯНИЯ ЗАБАЛАНСОВОГО УЧЕТА

Коллектив авторов
Аудит: Шпаргалка

1. АУДИТ: ПОНЯТИЕ И ЦЕЛИ

Аудит – это предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей. Данное определение закреплено в Федеральном законе от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ. «Об аудиторской деятельности».

Целью аудита согласно закона является выражение независимого мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Под достоверностью понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Предпосылки возникновения аудита: 1) возможность необъективной информации со стороны администрации; **2)**зависимость последствий принятых инвестором решений от качества информации о финансовом состоянии субъекта; **3)** необходимость определенных знаний для прочтения информации; **4)** отсутствие у пользователя отчетной информации доступа к материалам, необходимым для оценки ее качества.

Помимо закона **основные определения** содержит утвержденный федеральный стандарт № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности». По стандарту аудит включает не только аудиторскую проверку финансовой и бухгалтерской отчетности, но и сопутствующие аудиту услуги. Согласно стандарту под **аудитом бухгалтерской отчетности** понимается независимая проверка, осуществляемая аудиторской организацией и имеющая своим результатом выражение мнения аудиторской организации о степени достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Аудит выступает **как элемент** рыночной инфраструктуры, необходимость функционирования которого определяется следующими обстоятельствами:

1) бухгалтерская отчетность используется для принятия решений заинтересованными пользователями (как внешними, так и внутренними);

2) бухгалтерская отчетность может быть подвержена искажениям, достоверность бухгалтерской отчетности не обеспечивается автоматически;

3) степень достоверности бухгалтерской отчетности, как правило, не может быть самостоятельно оценена большинством заинтересованных пользователей из-за ограничения доступа к учетной и иной информации, а также многочисленности и сложности хозяйственных операций, отражаемых в бухгалтерской отчетности экономических субъектов.

2. СВЯЗЬ АУДИТА С ДРУГИМИ ФОРМАМИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ

Аудиторская деятельность осуществляется наряду с финансовым контролем за деятельностью экономических субъектов, производимым в соответствии с законодательством Российской Федерации специально уполномоченными на то государственными органами.

Внешние контролирующие органы представляют: 1) Счетная палата – соблюдение законодательства, расходов бюджета, контроль над всеми экономическими субъектами; **2)** Федеральное казначейство – расходы федерального бюджета; **3)** Министерство финансов – ведение бухгалтерского учета, исполнение бюджета; **4)** Министерство финансов через Федеральную налоговую службу, внебюджетные фонды – контроль за доходами бюджета; **5)** ЦБ РФ – денежное обращение; **6)** Таможня – валютный контроль. **Цели и задачи** – полнота формирования государственных средств и соблюдение государственных интересов.

Внутренние контролирующие органы представляют: 1) круг министерств и ведомств (можно считать и внешними); **2)** ревизионные комиссии собственников; **3)** службы внутреннего контроля. **Цели** – максимизация прибыли, минимизация расходов и налогов.

Для независимости от внешнего и внутреннего контроля нужны независимые аудиторские проверки. **Исключением** является аудит по исполнительным делам по заказу определенных организаций, заключение предоставляется только организации, заказывающей проверку. Аудит **не заменяет** государственного контроля достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, осуществляемого в соответствии с законодательством Российской Федерации уполномоченными органами государственной власти. Аудит непосредственно связан с проведением ревизии на предприятии. Но вместе с тем вследствие развития методов и форм экономического контроля между аудитом и ревизией существуют различия, в том числе по правовым признакам, практическим задачам, результатам работы и др.

Аудит имеет прямое отношение к проведению внутреннего контроля специалистами самой организации. Так, в ходе аудита

аудитор должен использовать работу внутреннего аудита с целью изучения системы внутреннего контроля на предприятии и рабочих документов, чтобы убедиться в том, что: **1)** соответствующие программы и объем работы внутреннего аудита отвечают целям внешнего аудитора; **2)** работа внутренних аудиторов проводится по плану и документально оформлена; **3)** выводы (заключения) внутренних аудиторов достаточно обоснованы полученными ими данными и соответствуют существующим обстоятельствам, а содержание отчетов соответствует результатам выполненной ими работы; **4)** зоны повышенных рисков, известные специалистам аудируемого лица, учитываются при планировании работ и проверок внутренним аудитом; **5)** отношение руководства и (или) собственников к замечаниям, предложениям и вопросам, поставленным внутренними аудиторами, конструктивное.

3. ВИДЫ И КЛАССИФИКАЦИЯ АУДИТА

В современной практике классификация видов аудита базируется на следующих предпосылках.

1. **Статус аудитора. Внешний аудит** проводится независимыми аудиторскими организациями на договорной основе с экономическим субъектом с целью обязательной оценки достоверности бухгалтерского учета и отчетности, а также оказания консультационных услуг администрации. **Внутренний аудит** проводится своими силами и преследует цель эффективного функционирования системы управления.

2. **Принцип инициативы проведения. Обязательный аудит** представляет собой ежегодную обязательную аудиторскую проверку ведения бухгалтерского учета и отчетности организации исходя из требований закона. **Инициативный аудит** проводится по решению администрации предприятия или его учредителей.

3. **Объем изучения. Финансовый аудит** представляет оценку достоверности финансовой информации. **Управленческий аудит** – это проверка любой части процедур и методов функционирования предприятия для оценки производительности и эффективности. **Аудит на соответствие** – проверка соблюдения конкретных норм, правил, инструкций, предписанных персоналу администрации, а также пунктов договоров, оказывающих действие на результаты деятельности предприятия.

4. **Периодичность осуществления. Первоначальный аудит** проводится впервые в конкретной организации. **Периодический аудит** проводится в конкретной организации в течение ряда лет подряд.

5. **Метод проверки. Подтверждающий аудит. Системно-ориентированный аудит** предполагает проведение экспертизы объектов проверки с учетом оценки состояния и эффективности системы внутреннего контроля. **Базирующийся на риске аудит** означает концентрацию усилий аудитора в ходе проверки преимущественно на областях, где риски выше. **Внешний** аудит проводится независимыми аудиторами или аудиторскими организациями на договорной основе с целью выражения объективной оценки достоверности финансовой отчетности аудируемой организации. **Внутренний** аудит – это деятельность внутри организации по проверке и оценке ее работы в интересах внутренних пользователей: руководителей, менеджеров и т. д.

Внутренний аудит проводится сотрудниками, работающими в организации, поэтому его нельзя назвать независимым. Тем не менее внутренний аудит независим от тех лиц, деятельность которых он проверяет.

4. СОПУТСТВУЮЩИЕ УСЛУГИ

Аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам запрещается заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания сопутствующих ему услуг. Все разрешенные сопутствующие услуги определены в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ. К сопутствующим аудиту услугам Закон относит следующие: **1)** постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, бухгалтерское консультирование; **2)** налоговое консультирование; **3)** анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование; **4)** управленческое консультирование, в том числе связанное с реструктуризацией организаций; **5)** правовое консультирование, а также представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам; **6)** автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий; **7)** оценка стоимости имущества, оценка предприятий как имущественных комплексов, а также предпринимательских рисков; **8)** разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов; **9)** проведение маркетинговых исследований; **10)** проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях; **11)** обучение в установленном законодательством РФ порядке специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью; **12)** оказание других услуг, связанных с аудиторской деятельностью.

Сопутствующие аудиту услуги по их содержанию могут быть подразделены на: **1)** услуги действия – это услуги по созданию документов; **2)** услуги контроля – это услуги по проверке документов на предмет их соответствия критериям; **3)** информационные услуги – это услуги по подготовке устных и письменных консультаций по различным вопросам, проведение обучения, семинаров и т. д.

К услугам, совместимым с проведением у экономического субъекта обязательного аудита **проверки по поручению государственных органов,** относятся услуги по: **1)** оценке активов и пассивов, систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля; **2)** тестированию бухгалтерского персонала.

К услугам, совместимым с проведением у экономического субъекта обязательного аудита, **проверки на основе критериев деятельности экономического субъекта** относятся услуги по: **1)** постановке бухгалтерского учета; **2)** улучшению ведения учета и составления отчетности; **3)** контролю начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей; **4)** анализу хозяйственной деятельности; **5)** проведению семинаров, повышению квалификации и обучению персонала; **6)** консультированию по вопросам финансового, налогового, банковского и иного законодательства; **7)** экспертному обслуживанию и др.

5. СТРУКТУРА И ФУНКЦИИ ОРГАНОВ, РЕГУЛИРУЮЩИХ АУДИТОРСКУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Выделяют два основных направления: **государственное регулирование** (со стороны государственных органов) и **саморегулирование** (со стороны общественных аудиторских организаций). В России система регулирования пока находится в процессе становления, в данный момент преобладает государственное регулирование, но в процессе реформирования появляется все больше элементов саморегулирования.

В статьях 18 и 19 Закона от 7 августа 2001 г. № 199-ФЗ «Об аудиторской деятельности» определяются функции уполномоченного федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности (Министерства финансов) и функции Совета по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе. Основными **функциями Министерства финансов** являются: **1)** издание в пределах своей компетенции нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность; **2)** организация разработки и представление на утверждение Правительству РФ федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности; **3)** организация в установленном законодательством РФ порядке системы аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в РФ, лицензирование аудиторской деятельности; **4)** организация системы надзора за соблюдением аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами лицензионных требований и условий; **5)** контроль за соблюдением аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности; **6)** определение объема и разработка порядка представления уполномоченному федеральному органу отчетности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов; **7)** ведение государственных реестров аттестованных аудиторов аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, профессиональных аудиторских объединений и учебно-методических центров в соответствии с положением о ведении реестров, утверждаемым уполномоченным федеральным органом, а также предоставление информации, содержащейся в реестрах, всем заинтересованным лицам; **8)** аккредитация профессиональных аудиторских объединений.

Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном

федеральном органе организован в целях учета мнения профессиональных участников рынка аудиторской деятельности. В соответствии с Законом совет по аудиторской деятельности: **1)** принимает участие в подготовке и предварительном рассмотрении основных документов аудиторской деятельности и проектов решений уполномоченного федерального органа; **2)** разрабатывает федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, периодически их пересматривает и выносит на рассмотрение уполномоченным федеральным органом; **3)** рассматривает обращения и ходатайства аккредитованных профессиональных аудиторских объединений и вносит соответствующие рекомендации на рассмотрение уполномоченного федерального органа; **4)** осуществляет иные функции в соответствии с положением о совете по аудиторской деятельности.

6. ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРОВ

Аудиторская деятельность является деятельностью предпринимательской и регулируется гражданским законодательством. Соответственно по общему правилу основными документами, определяющими права и обязанности аудиторов, будут Гражданский кодекс РФ, Закон «Об аудиторской деятельности», а также договоры с конкретными организациями, которые аудитор (аудиторская фирма) заключает с проверяемыми субъектами.

Права и обязанности аудитора.

1) Самостоятельно определять формы и методы проведения аудита.

2) Проверять в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, а также фактическое наличие любого имущества, учтенного в этой документации.

3) Получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения в устной и письменной формах по возникшим в ходе аудиторской проверки вопросам.

4) Отказаться от проведения аудиторской проверки или от выражения своего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в аудиторском заключении в случаях: **а)** непредставления аудируемым лицом всей необходимой документации; **б)** выявления в ходе аудиторской проверки обстоятельств, оказывающих либо могущих оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о степени достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

5) Осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации и настоящему Федеральному закону.

6) Осуществлять аудиторскую проверку в соответствии с законодательством Российской Федерации и настоящим Федеральным законом.

7) Предоставлять по требованию аудируемого лица необходимую информацию о требованиях законодательства Российской Федерации, касающихся проведения аудиторской проверки, а также о нормативных актах Российской Федерации, на которых основываются замечания и выводы аудиторской

организации или индивидуального аудитора.

8) В срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, передать аудиторское заключение аудируемому лицу и (или) лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг.

9) Обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, не разглашать их содержание без согласия аудируемого лица и (или) лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

10) Исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

7. ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ ПРОВЕРЯЕМЫХ СУБЪЕКТОВ

Права и обязанности аудируемого лица.

1) Заключать договоры на проведение обязательного аудита с аудиторскими организациями в сроки, установленные законодательством Российской Федерации.

2) Создавать аудиторской организации (индивидуальному аудитору) условия для своевременного и полного проведения аудиторской проверки, осуществлять содействие аудиторским организациям (индивидуальным аудиторам) в своевременном и полном проведении аудиторской проверки, предоставлять им информацию и документацию, необходимую для осуществления аудита.

3) Давать по устному или письменному запросу аудиторов или аудиторских организаций исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной и письменной формах, а также запрашивать необходимые для проведения аудиторской проверки сведения у третьих лиц.

4) Своевременно оплачивать услуги аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов) в соответствии с договором на проведение аудита, в том числе в случаях, когда выводы аудиторского заключения не согласуются с позицией работников аудируемой организации, а также в случае неполного выполнения аудиторами работы по независящим от них причинам.

5) Не предпринимать каких бы то ни было действий в целях ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудиторской проверки.

6) Оперативно устранять выявленные аудиторами в ходе аудиторской проверки нарушения правил ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

7) Исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

8) Получать от аудиторской организации или индивидуального аудитора информацию о законодательных и нормативных актах Российской Федерации, на которых основываются выводы аудиторской организации или индивидуального аудитора.

9) Получать от аудиторской организации или индивидуального аудитора аудиторское заключение в срок,

определенный договором оказания аудиторских услуг.

10) Осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

8. ПРАВА АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Аккредитованное профессиональное аудиторское объединение – саморегулируемое объединение аудиторов, индивидуальных аудиторов, аудиторских организаций, созданное в соответствии с законодательством Российской Федерации в целях обеспечения условий аудиторской деятельности своих членов и защиты их интересов, действующее на некоммерческой основе, устанавливающее обязательные для своих членов внутренние стандарты аудиторской деятельности и профессиональной этики, осуществляющее систематический контроль за их соблюдением, получившее аккредитацию в уполномоченном федеральном органе.

Профессиональное аудиторское объединение, удовлетворяющее вышеуказанным требованиям, членами которого являются не менее 1000 аттестованных аудиторов и не менее 100 аудиторских организаций, вправе подать в уполномоченный федеральный орган заявление о своей аккредитации.

Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения **имеют право:**

1) участвовать в аттестации на право осуществления аудиторской деятельности, проводимой уполномоченным федеральным органом;

2) в соответствии с квалификационными требованиями уполномоченного федерального органа разрабатывать учебные программы и планы, осуществлять профессиональную подготовку аудиторов;

3) самостоятельно или по поручению уполномоченного федерального органа проводить проверки качества работы аудиторских организаций или индивидуальных аудиторов, являющихся их членами;

4) по итогам проведенных проверок применять меры воздействия к виновным лицам и (или) обращаться в уполномоченный федеральный орган с мотивированным ходатайством о наложении взыскания на таких лиц;

5) ходатайствовать перед уполномоченным федеральным органом о выдаче претендентам квалификационных аттестатов аудитора;

6) ходатайствовать перед уполномоченным федеральным органом о приостановлении действия и аннулировании

квалификационного аттестата аудитора в отношении своих членов;

7) ходатайствовать перед уполномоченным федеральным органом о выдаче, приостановлении действия и аннулировании лицензии в отношении своих членов;

8) обращаться в совет по аудиторской деятельности с предложениями по регулированию аудиторской деятельности;

9) содействовать развитию профессии аудитора и повышению эффективности аудиторской деятельности в РФ;

10) защищать профессиональные интересы аудиторов в органах государственной власти РФ и субъектов РФ, судах и правоохранительных органах;

11) разрабатывать и издавать литературу и периодические издания по аудиту и сопутствующим ему услугам;

12) представлять интересы аудиторов в международных профессиональных организациях аудиторов;

13) осуществлять иные функции, определенные уполномоченным федеральным органом.

9. ОРГАНИЗАЦИЯ КОНТРОЛЯ ЗА КАЧЕСТВОМ АУДИТОРСКИХ ПРОВЕРОК

При проведении обязательного аудита аудиторская организация обязана страховать риск ответственности за нарушение договора. Это определено статьей 13 Федерального закона от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества проводимых ими аудиторских проверок. Требования, предъявляемые к указанным правилам, регламентируются федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Система проверки качества работы индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций внешними проверяющими устанавливается уполномоченным федеральным органом, который может проводить такие проверки своими силами, а также делегировать право проведения таких проверок аккредитованным профессиональным аудиторским объединениям в отношении участников этих объединений.

Уклонение от проведения внешней проверки качества работы или непредставление проверяющим всей необходимой для проверки документации или иной требуемой информации может служить основанием для аннулирования лицензии на осуществление аудиторской деятельности аудиторской организацией или индивидуальным аудитором.

В случае выявления в ходе внешней проверки качества работы аудиторских организаций или индивидуальных аудиторов фактов систематического нарушения аудиторскими организациями или индивидуальными аудиторами требований нормативных правовых актов или федеральных стандартов аудиторской деятельности проверяющие обязаны сообщить о таких фактах в уполномоченный федеральный орган. Виновные в таких нарушениях лица могут быть привлечены к ответственности, установленной настоящим Федеральным законом, вплоть до аннулирования у них квалификационного аттестата аудитора, а также аннулирования лицензии на осуществление аудиторской деятельности.

10. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ АУДИТОРОВ И АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

В статье 21 Федерального закона от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» определено, что аудиторские организации и их руководители, индивидуальные аудиторы, аудируемые лица и лица, подлежащие обязательному аудиту, несут уголовную, административную и гражданско-правовую ответственность в соответствии с законодательством РФ.

Ответственность перед клиентом возникает вследствие нарушения обязательств, принятых на себя по договору оказания аудиторских услуг. Отдельная статья в УК РФ (ст. 202 «Злоупотребление полномочиями частными нотариусами и аудиторами») устанавливает ответственность индивидуальных аудиторов за использование своих полномочий вопреки задачам аудиторской деятельности в целях извлечения выгод и преимуществ для себя и других лиц. Если действия индивидуального аудитора причинили существенный вред правам и законным интересам граждан, организаций или государства, то он наказывается штрафом в размере от 500 до 800 МРОТ или в размере заработной платы, или иного дохода осужденного за период от 5 до 8 мес., либо лишением свободы на срок до 3 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет.

За осуществление аудиторской деятельности без лицензии налагается штраф в размере от 100 до 300 МРОТ.

Составление заведомо ложного аудиторского заключения (т. е. составленное без аудиторской проверки или противоречащее содержанию документов) влечет ответственность в виде аннулирования у индивидуального аудитора или аудиторской организации лицензии на осуществление аудиторской деятельности, а для лица, подписавшего такое заключение, также аннулирование квалификационного аттестата аудитора и привлечение его к уголовной ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации. Заведомо ложное аудиторское заключение признается таковым только по решению суда.

В соответствии с Законом деятельность аудиторов и аудиторских организаций должна быть независимой.

Порядок выплаты и размер денежного вознаграждения аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам за

проведение аудита и оказание сопутствующих ему услуг определяются договорами оказания аудиторских услуг и не могут быть поставлены в зависимость от выполнения каких бы то ни было требований аудируемых лиц о содержании выводов, которые могут быть сделаны в результате аудита.

11. АТТЕСТАЦИЯ. КВАЛИФИКАЦИОННЫЙ АТТЕСТАТ АУДИТОРА

Аудиторская деятельность подразумевает высокую профессиональную компетенцию специалистов-аудиторов. Для достижения заявленного уровня Федеральным законом от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» предусмотрена аттестация на право осуществления аудиторской деятельности.

Законом предусмотрены требования к претендентам на получение квалификационного аттестата аудитора:

1) высшее экономическое и (или) юридическое образование;

2) наличие стажа работы по экономической или юридической специальности не менее 3 лет. Аттестация, обучение и повышение квалификации аудиторов проводятся в учебно-методических центрах, включенных в государственный реестр.

По итогам аттестации выдаются **квалификационные аттестаты** аудиторов следующих типов:

1) в области общего аудита;

2) в области аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов;

3) в области аудита страховых организаций и обществ взаимного страхования (аудита страховщиков);

4) в области аудита кредитных организаций, банковских групп и банковских холдингов (банковского аудита).

Каждый аудитор, имеющий квалификационный аттестат, обязан в течение каждого календарного года, начиная с года следующего за годом получения аттестата, проходить обучение по программам повышения квалификации.

Квалификационный аттестат аудитора может быть аннулирован. Законом установлен ряд случаев прекращения действия аттестата:

1) установлен факт получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов;

2) вступил в законную силу приговор суда, предусматривающий наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока;

3) аудитор в течение двух календарных лет подряд не осуществлял аудиторскую деятельность;

4) аудитор не повышает квалификацию ежегодно;

5) установлен факт систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований, установленных законодательством РФ или федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

6) установлен факт подписания аудитором аудиторского заключения без проведения аудиторской проверки. Решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора принимается Министерством финансов РФ.

В каждой аудиторской компании должны существовать процедуры, обеспечивающие контроль за необходимым объемом знаний и практического опыта аудиторов для выполнения ими своих обязанностей.

12. СТАНДАРТЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Аудиторские стандарты – это единые базовые принципы, которые определяют уровень качества аудита и гарантируют надежность результатов. Значение аудиторских стандартов заключается в том, что они обеспечивают качество аудита и содействуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений и разработок, а кроме того, определяют действия аудитора в конкретных ситуациях. Согласно закону стандартами аудиторской деятельности признаются единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации.

Аудиторский стандарт имеет определенную структуру и состоит из следующих разделов:

1) общие положения;
2) основные понятия и определения;
3) сущность стандарта;
4) практические приложения.

В разделе «Общие положения» отражаются цель и необходимость разработки данного стандарта, объект стандартизации, сфера применения стандарта, взаимосвязь с другими стандартами. В разделе «Основные понятия и определения», используемые в стандарте, содержатся основные термины и их краткая характеристика. В раздел «Сущность стандарта» включены описание проблемы, анализ ситуации и методы решения.

Из всего многообразия можно выделить несколько **видов аудиторских стандартов:**

1) общие стандарты аудита;
2) рабочие стандарты аудита;
3) стандарты отчетности;
4) специальные стандарты, используемые для аудита в отдельных областях деятельности.

В зависимости от субъекта аудит разделяют на **внешний и внутренний.** Внешний аудит проводится независимым экспертом с целью объективной оценки достоверности финансово-хозяйственной деятельности субъекта. Внутренний аудит – независимая деятельность в организации по оценке ее работы в интересах сотрудников и руководителей.

Для уточнения общих стандартов разработаны и

применяются на практике **дополнительные стандарты.**

1. Использование материалов другого (предыдущего) аудита.

2. Выявление ошибок и неточностей, не являющихся противозаконными.

3. Рабочая документация.

Стандарты аудита, применяемые в России, подразделяются на:

1) международные стандарты аудита (не являются нормативными документами);

2) национальные (федеральные российские) стандарты (являются обязательными);

3) внутренние стандарты, действующие в профессиональных аудиторских объединениях;

4) правила (стандарты) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

13. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

В октябре 2000 г. вышел в свет первый официальный перевод Международных стандартов аудита на русский язык. Разработкой, внедрением и продвижением этих стандартов занимается Международный комитет по аудиторской практике *(IAPS),* который действует в рамках Международной федерации бухгалтеров *(IFAC)*.

Международная федерация бухгалтеров – международное объединение бухгалтерской профессии. **Целью** федерации является развитие и совершенствование бухгалтерской профессии, что позволит ей оказывать услуги на высоком качественном уровне в интересах всего общества. В настоящее время в ее состав входят 153 профессиональные организации бухгалтеров из 113 стран, в том числе и России, представляющие более двух миллионов бухгалтеров, занимающихся частной практикой, преподаванием, состоящих на государственной службе, занятых в промышленности и торговле.

Международные стандарты аудита (МСА) в 34 странах используются в качестве национальных стандартов, и еще в 35 странах они применяются без значительных изменений. Среди таких стран – Нидерланды, Франция, Германия, Швейцария, Великобритания, Югославия, Болгария, Чешская республика и Турция.

Многие крупные аудиторские фирмы используют МСА в качестве основных общепринятых рекомендаций и методологии при проведении аудита. В настоящее время ведутся переговоры с *IOSCO* (Международной организацией комиссий по ценным бумагам) об официальном признании МСА по схеме, которая недавно использовалась для признания Международных стандартов финансовой отчетности.

Одна из проблем, связанных с внедрением МСА в российскую практику, достаточно проста – иностранцы часто просто не представляют себе, что уже сделано в России в области разработки и создания собственных стандартов, российские же аудиторы плохо представляют себе, что понимается под МСА. Кроме того, не очень большое число российских аудиторов хорошо знакомо даже с отечественными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, хотя они и опубликованы на понятном им языке и не раз были прокомментированы специалистами.

Ряд документов из числа МСА и Положений по международной аудиторской практике пока не имеют российских аналогов. Это связано с тем, что разработка российских регламентирующих документов требует времени и подготовка всего пакета документов еще не завершена.

14. ЭКОНОМИЧЕСКИЕ СУБЪЕКТЫ (КЛИЕНТЫ) АУДИТА И ИХ ВЫБОР

Подготовка аудиторской проверки имеет отношение как к аудиторским организациям, так и к аудируемым лицам. При подготовке аудита необходимо руководствоваться федеральными стандартами аудиторской деятельности, в частности: правилом (стандартом) № 12 «Согласование условий проведения аудита»; правилом (стандартом) № 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица».

Как правило, организация имеет право выбора аудиторской организации или аудитора для проведения инициативных аудиторских проверок или оказания других услуг. При проведении обязательного аудита выбор несколько сужается, так как обязательный аудит не может проводиться индивидуальным аудитором, т. е. организация может обратиться только в аудиторскую компанию. При проведении обязательного аудита в организациях, у которых в уставном капитале доля государственной собственности или собственности субъекта РФ составляет не менее 25 %, выбор ограничивается только аудиторскими организациями-победителями открытого конкурса на право проведения аудита указанных организаций.

При выборе аудиторской организации или аудитора следует учитывать следующие факторы: **1)** наличие лицензии (до тех пор пока законодательством требуется обязательное лицензирование аудиторской деятельности); **2)** соблюдение принципа независимости; **3)** наличие у аудиторской организации достаточного числа сотрудников для проведения аудиторской проверки организации; **4)** наличие положительных отзывов от других клиентов; **5)** отсутствие претензий к аудиторской организации со стороны других клиентов; **6)** наличие у аудиторской организации договора страхования риска ответственности за нарушение договора на аудиторскую проверку. В свою очередь аудиторская организация имеет право выбора клиентов. Рекомендуется выпустить внутрифирменный стандарт по их подбору. Соблюдается принцип независимости – принцип аудита, заключающийся в обязательности отсутствия у аудитора при формировании его мнения финансовой, имущественной, родственной или какой-либо иной заинтересованности в делах проверяемого экономического субъекта, превышающей отношения по договору на осуществление аудиторских услуг, а также какой-либо

зависимости от третьих лиц.

Аудиторская организация до начала проверки имеет право ознакомиться с учредительными документами клиента, списком учредителей и руководителей, балансом и формой № 2 с расшифровкой и т. п. При выборе клиента аудиторская организация должна установить: **1)** виды деятельности организации-клиента; **2)** размер организации-клиента; **3)** причину, по которой клиент проводит аудиторскую проверку; **4)** готовность руководства организации предоставить необходимую для аудита информацию; **5)** готовность руководства организации вносить изменения и исправления в бухгалтерский учет и отчетность по результатам проверки.

15. ФОРМА И СОДЕРЖАНИЕ ДОГОВОРА НА ОКАЗАНИЕ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

Договор заключается в соответствии с требованиями главы 28 и иными нормами Гражданского кодекса Российской Федерации. Договор считается заключенным, если между сторонами в требуемой в подлежащих случаях форме достигнуто соглашение по всем существенным условиям договора.

Как правило, в договоре оказания аудиторских услуг указываются: **1)** цель аудита отчетности; **2)** ответственность руководства аудируемого лица за подготовку и представление финансовой отчетности; **3)** объем аудита, включая ссылки на законодательство РФ и федеральные правила аудиторской деятельности; **4)** аудиторское заключение и любые иные документы, которые предполагается подготовить по результатам аудита; **5)** информация о том, что в связи с применением в ходе аудита выборочных методов тестирования и другими свойственными аудиту ограничениями, наряду с ограничениями, присущими системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, имеется неизбежный риск того, что некоторые, в том числе существенные, искажения финансовой отчетности могут остаться необнаруженными; **6)** требование обеспечения свободного доступа ко всей бухгалтерской документации и другой информации, запрашиваемой в ходе проведения аудита; **7)** цена проведения аудита или способ ее определения, а также порядок признания услуги оказанной и порядок расчетов.

В дополнение в договоре могут указываться: **1)** договоренности, связанные с координацией работы аудитора и сотрудников аудируемого лица в ходе планирования аудита; **2)** право аудитора получить от руководства аудируемого лица официальные письменные заявления, сделанные в связи с аудитом; **3)** обязательство руководства аудируемого лица содействовать в направлении запросов кредитным организациям и контрагентам аудируемого лица с целью получения информации, необходимой для проведения аудита; **4)** обязательство руководства аудируемого лица обеспечить присутствие сотрудников аудитора при проведении инвентаризации имущества аудируемого лица; **5)** договоренность о привлечении к работе по каким-либо вопросам аудита других

аудиторов и экспертов; **6)** договоренность о привлечении к совместной работе внутренних аудиторов, а также других сотрудников аудируемого лица; **7)** договоренности, способствующие взаимодействию предполагаемого аудитора с предшествующим аудитором (при его наличии); **8)** любые ограничения ответственности аудитора в соответствии с законодательством РФ и федеральными стандартами аудиторской деятельности; **9)** информация о любых дополнительных соглашениях между аудитором и аудируемым лицом.

В тексте договора целесообразно раскрыть следующие основные аспекты: **1)** предмет договора на оказание аудиторских услуг; **2)** условия оказания аудиторских услуг; **3)** права и обязанности аудиторской организации; **4)** права и обязанности экономического субъекта; **5)** стоимость и порядок оплаты аудиторских услуг; **6)** ответственность сторон и порядок разрешения споров.

16. ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА, ЕГО НАЗНАЧЕНИЕ И ПРИНЦИПЫ

Аудиторская организация должна начинать планировать аудит до написания письма-обязательства и до заключения договора о проведении аудита. **Планирование** – начальный этап проведения аудита, состоит в разработке общего плана аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита, а также в разработке программы, определяющей объем, виды и последовательность аудиторских процедур.

Принцип комплексности планирования аудита предполагает обеспечение взаимоувязанности и согласованности всех этапов планирования – от предварительного планирования до составления общего плана и программы аудита. **Принцип непрерывности планирования** аудита выражается в установлении сопряженных заданий группе аудиторов и увязке этапов планирования по срокам и по смежным хозяйствующим субъектам (структурным подразделениям, выделенным на отдельный баланс, филиалам, представительствам, дочерним организациям). При планировании аудита на длительный период времени, в случае аудиторского сопровождения экономического субъекта, аудиторской организации следует в течение года своевременно корректировать планы и программы проведения аудита с учетом изменений в финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта и результатов промежуточных аудиторских проверок. **Принцип оптимальности планирования** аудита заключается в том, что в процессе планирования аудиторской организации следует обеспечить вариантность планирования для возможности выбора оптимального варианта общего плана и программы аудита на основании критериев, определенных самой аудиторской организацией.

Выделяют следующие **этапы планирования аудита:**

1) предварительный план;
2) общий план;
3) программа.

Планирование аудита регулируется федеральным правилом (стандартом) № 3 «Планирование аудита». Общий план аудита и программа аудита должны по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе аудита. Планирование аудитором своей работы осуществляется непрерывно на протяжении всего времени выполнения аудиторского задания в связи с меняющимися

обстоятельствами или неожиданными результатами, полученными в ходе выполнения аудиторских процедур. Причины внесения значительных изменений в общий план и программу аудита должны быть документально зафиксированы.

17. ПРЕДВАРИТЕЛЬНЫЙ ПЛАН АУДИТА

На этапе предварительного планирования аудитор должен ознакомиться с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта и иметь информацию о внешних и внутренних факторах, влияющих на его деятельность. Аудитору также следует ознакомиться со следующими **элементами жизнедеятельности организации: 1)** организационно-управленческой структурой экономического субъекта; **2)** видами производственной деятельности и номенклатурой выпускаемой продукции; **3)** структурой капитала и курсом акций (в случае если акции экономического субъекта подлежат котировке); **4)** технологическими особенностями производства продукции; **5)** уровнем рентабельности; **6)** основными покупателями и поставщиками экономического субъекта;

7) порядком распределения прибыли, остающейся в распоряжении организации; **8)** существованием дочерних и зависимых организаций; **9)** организованной экономическим субъектом системой внутреннего контроля; **10)** принципами формирования оплаты труда персонала.

Источники информации: 1) устав экономического субъекта; **2)** документы о регистрации экономического субъекта; **3)** протоколы заседаний совета директоров, собраний акционеров либо других аналогичных органов управления экономического субъекта; **4)** документы, регламентирующие учетную политику экономического субъекта и внесение изменений в нее; **5)** бухгалтерская отчетность; **6)** статистическая отчетность; **7)** документы планирования деятельности экономического субъекта (планы, сметы, проекты);

8) контракты, договоры, соглашения экономического субъекта; **9)** внутренние отчеты аудиторов-консультантов; **10)** внутрифирменные инструкции; **11)** материалы налоговых проверок; **12)** материалы судебных и арбитражных исков; **13)** документы, регламентирующие производственную и организационную структуру экономического субъекта, список его филиалов и дочерних компаний; **14)** сведения, полученные из бесед с руководством и исполнительным персоналом экономического субъекта; **15)** информация, полученная при осмотре экономического субъекта, его основных участков, складов.

На этапе предварительного планирования аудиторская

организация оценивает возможность проведения аудита. В случае если аудиторская организация считает возможным проведение аудита, она переходит к формированию штата для проведения аудита и заключает договор с экономическим субъектом. При планировании состава специалистов, входящих в аудиторскую группу, аудиторская организация обязана учитывать: **1)** бюджет рабочего времени для каждого этапа аудита – подготовительного, основного и заключительного; **2)** предполагаемые сроки работы группы; **3)** количественный состав группы; **4)** должностной уровень членов группы; **5)** преемственность персонала группы; **6)** квалификационный уровень членов группы.

18. ПОНЯТИЕ СУЩЕСТВЕННОСТИ В ПРОВЕДЕНИИ АУДИТОРСКИХ ПРОВЕРОК

При разработке плана аудита аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности с целью выявления существенных (с количественной точки зрения) искажений. Тем не менее как значение (количество), так и характер (качество) искажений должны приниматься во внимание. Примерами **качественных искажений** являются:

1) недостаточное или неадекватное описание учетной политики, когда существует вероятность того, что пользователь финансовой (бухгалтерской) отчетности будет введен в заблуждение таким описанием;

2) отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований в случае, когда существует вероятность того, что последующее применение санкций сможет оказать значительное влияние на результаты деятельности аудируемого лица.

Аудитору необходимо рассмотреть возможность искажений в отношении сравнительно небольших величин, которые в совокупности могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Например, ошибка в процедуре, проводимой в конце месяца, может указывать на возможное существенное искажение, которое возникнет в том случае, если такая ошибка будет повторяться каждый месяц.

Аудитор рассматривает **существенность как на уровне финансовой** (бухгалтерской) **отчетности** в целом, так и **в отношении остатков по отдельным счетам** бухгалтерского учета, групп однотипных операций и случаев раскрытия информации. На существенность могут оказывать влияние нормативные правовые акты Российской Федерации, а также факторы, имеющие отношение к отдельным счетам бухгалтерского учета финансовой (бухгалтерской) отчетности и взаимосвязям между ними. В зависимости от рассматриваемого аспекта финансовой (бухгалтерской) отчетности возможны различные уровни существенности. Аудитору следует принимать во внимание существенность при:

1) определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур;

2) оценке последствий искажений.

19. ВЫЯВЛЕНИЕ ИСКАЖЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

При оценке достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитору следует определить, является ли совокупность неисправленных искажений, выявленных в ходе аудита, существенной. Совокупность неисправленных искажений включает:

1) конкретные искажения, выявленные аудитором, включая результаты неисправленных искажений, выявленных во время предыдущего аудита;

2) наилучшую аудиторскую оценку прочих искажений, которые не могут быть конкретно определены (т. е. прогнозируемые ошибки).

Если аудитор приходит к выводу о том, что искажения могут оказаться существенными, ему необходимо снизить аудиторский риск посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или потребовать от руководства аудируемого лица внесения поправок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Руководство вправе внести поправки в финансовую (бухгалтерскую) отчетность с учетом выявленных искажений. В том случае, если руководство аудируемого лица отказывается вносить поправки в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, а результаты расширенных (дополнительных) аудиторских процедур не позволяют аудитору заключить, что совокупность неисправленных искажений не является существенной, аудитору следует рассмотреть вопрос о надлежащей модификации аудиторского заключения в соответствии с федеральным правилом (стандартом) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Если совокупность неисправленных искажений, выявленных аудитором, приближается к уровню существенности, аудитору необходимо определить, существует ли вероятность того, что необнаруженные искажения, рассматриваемые вместе с совокупными обнаруженными, но неисправленными искажениями, могут превысить уровень существенности, определенный аудитором. Следовательно, по мере того как совокупные неисправленные искажения приближаются к уровню существенности, аудитор рассматривает вопрос о снижении риска посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или требует от руководства аудируемого лица внесения поправок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность с учетом выявленных

искажений.

20. РИСК И ЕГО ИСПОЛЬЗОВАНИЕ В АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Риск аудитора означает вероятность того, что бухгалтерская отчетность организации может содержать существенные необнаруженные ошибки и (или) искажения после подтверждения ее достоверности или признать, что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской отчетности нет. Таким образом, аудиторский риск, по сути, **зависит от двух факторов:**

1) от риска наличия в бухгалтерской отчетности существенных неточностей или ошибок;

2) от риска неверных выводов аудитора об отсутствии в бухгалтерской отчетности существенных неточностей (ошибок или даже завуалированных злоупотреблений) в связи с их необнаружением.

С практической точки зрения, аудиторский **риск состоит из набора рисков.** Как правило, выделяются следующие **основные виды рисков:**

1) аудиторский или общий риск;
2) внутренний риск;
3) риск контроля;
4) риск необнаружения;
5) риск анализа;
6) риск при проверках по существу;
7) риск выборочного исследования;
8) предпринимательский риск и т. д. В правиле (стандарте) аудиторской деятельности № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом» различают три вида рисков, имеющих наибольшее значение:

1) риск хозяйственной деятельности;
2) риск организации внутреннего контроля;
3) риск необнаружения.

Данное стандартом определение **«неотъемлемый риск»** означает подверженность остатка средств на счетах бухгалтерского учета или группы однотипных операций искажениям, которые могут быть существенными, при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля. Однако в практике работы российских аудиторов оценивается и большее количество компонентов аудиторского риска. **Аудиторский риск складывается из:**

1) риска, который несет аудитор в связи с тем, что отдельный

счет бухгалтерского учета содержит материальные ошибки (состоит из двух компонентов – внутрихозяйственный риск и контрольный риск);

2) риска, при котором аудиторские процедуры не позволяют обнаружить реально существующие нарушения (риск необнаружения).

21. СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И МЕТОДЫ ЕЕ ОЦЕНКИ

Оценка системы бухгалтерского учета и средств внутреннего контроля являются важным этапом при планировании аудита, поскольку на основе этой оценки определяются суть, масштаб и временные затраты предполагаемых аудиторских процедур. Надежность системы внутреннего контроля находится в прямой зависимости с детальностью и временем проведения аудиторских процедур. При подтверждении эффективности системы внутреннего контроля аудитор может сократить количество проводимых аудиторских процедур и (или) уменьшить объем выборки.

Основные сферы, требующие особого внимания при оценке процедур внутреннего контроля:

1) окружение;

2) безопасность;

3) соответствие законодательству и прочим правилам и требованиям;

4) собственный и контрольный риски и их влияние на процедуры.

Аудитору следует получить письменные разъяснения руководства по поводу наличия системы внутреннего контроля с целью первичной оценки ее эффективности. В ходе планирования аудитор должен сделать дальнейшие шаги в достижении понимания системы бухгалтерского учета проверяемой общественной организации. С этой целью аудитор должен проверить соблюдение основных принципов бухгалтерского учета:

1) непрерывность ведения бухгалтерского учета;

2) двойное отражение операции на счетах;

3) правильность денежной оценки имущества, обязательств и хозяйственных операций;

4) соблюдение учетной политики в течение года, документирование хозяйственных операций;

5) проведение инвентаризаций и отражение ее результатов на счетах бухгалтерского учета;

6) правильность отнесения доходов и расходов к отчетным периодам;

7) соответствие данных синтетического и аналитического учета.

22. РАБОЧИЕ ДОКУМЕНТЫ АУДИТОРА И ИХ СОСТАВ

Постановлением Правительства РФ от 7 октября 2004 г. № 532 утверждено правило (стандарт) № 2 «Документирование аудита». Названный стандарт разработан с учетом международных стандартов аудита. Он устанавливает единые требования к составлению документации в процессе аудита финансовой отчетности.

Аудитор должен составлять рабочие документы в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита. В рабочих документах должна отражаться информация о планировании аудиторской работы, характере, временных рамках и объеме выполненных аудиторских процедур, их результатах, а также о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств. В рабочих документах должно содержаться обоснование аудитором всех важных моментов, по которым необходимо выразить свое профессиональное суждение, вместе с выводами аудитора.

Аудитор вправе определять объем документации по каждой конкретной аудиторской проверке, руководствуясь своим профессиональным мнением. Отражение в составе документации каждого рассмотренного аудитором в ходе проверки документа или вопроса не является необходимым. Объем документации аудиторской проверки должен быть таков, чтобы в случае необходимости можно было передать работу другому аудитору, не имеющему опыта работы по этому заданию. Новый аудитор смог бы исключительно на основе данной документации (не прибегая к дополнительным беседам или переписке с прежним аудитором) понять проделанную работу и обоснованность решений и выводов прежнего аудитора.

Форма и содержание рабочих документов определяются такими факторами, как: **1)** характер аудиторского задания; **2)**требования, предъявляемые к аудиторскому заключению; **3)** характер и сложность деятельности аудируемого лица; **4)** характер и состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица; **5)** необходимость давать указания работникам аудитора, осуществлять за ними текущий контроль и проверять выполненную ими работу; **6)** конкретные методы и приемы, применяемые в процессе проведения аудита.

В целях повышения эффективности подготовки и проверки рабочих документов рекомендуется разработать в аудиторской

организации типовые формы документации (например, стандартную структуру аудиторского файла (папки) рабочих документов, бланки, вопросники, типовые письма и обращения и т. п.).

Для повышения эффективности аудита допускается использовать в ходе проверки графики, аналитическую и иную документацию, подготовленные аудируемым лицом. В этих случаях аудитор обязан убедиться в том, что такие материалы подготовлены надлежащим образом.

Рабочие документы являются собственностью аудитора. Хотя часть документов или выдержки из них могут быть предоставлены аудируемому лицу по усмотрению аудитора. Однако они не могут служить заменой бухгалтерских записей аудируемого лица.

23. СОДЕРЖАНИЕ РАБОЧИХ ДОКУМЕНТОВ АУДИТОРА

Рабочие документы в соответствии со стандартом должны содержать:

1) информацию, касающуюся организационно-правовой формы и организационной структуры аудируемого лица;

2) выдержки или копии необходимых юридических документов, соглашений и протоколов;

3) информацию об отрасли, экономической и правовой среде, в которой аудируемое лицо осуществляет свою деятельность;

4) информацию, отражающую процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним;

5) доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

6) доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска средств контроля и любые корректировки этих оценок;

7) доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы аудируемого лица по внутреннему аудиту и сделанные аудитором выводы;

8) анализ финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;

9) анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;

10) сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;

11) доказательства, подтверждающие, что работа, выполненная работниками аудитора, осуществлялась под контролем квалифицированных специалистов и была проверена;

12) сведения о том, кто выполнял аудиторские процедуры, с указанием времени их выполнения;

13) подробную информацию о процедурах, примененных в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности подразделений и (или) дочерних предприятий, проверявшихся другим аудитором;

14) копии сообщений, направленных другим аудиторам, экспертам и третьим лицам и полученных от них;

15) копии писем и телеграмм по вопросам аудита, доведенным до сведения руководителей аудируемого лица или обсуждавшимся с ними, включая условия договора о проведении аудита или выявленные существенные недостатки системы

внутреннего контроля;

16) письменные заявления, полученные от аудируемого лица;

17) выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены аудитором в ходе выполнения процедур аудита, и сведения о действиях, предпринятых в связи с этим аудитором;

18) копии финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения.

Аудитору необходимо установить надлежащие процедуры для обеспечения конфиденциальности, сохранности рабочих документов, а также для их хранения в течение достаточного периода времени, исходя из особенностей деятельности аудитора, а также законодательных и профессиональных требований, но не менее 5 лет.

24. АУДИТОРСКАЯ ВЫБОРКА: ПОНЯТИЕ, ВИДЫ, ПОРЯДОК ПОСТРОЕНИЯ

Правило (стандарт) № 16 «Аудиторская выборка» дает определения понятий аудиторских доказательств и выборки. **В широком смысле аудиторская выборка** – это способ проведения аудиторской проверки, при котором аудитор проверяет документацию бухгалтерского учета экономического субъекта не сплошным порядком, а выборочно, следуя при этом требованиям соответствующего правила (стандарта) аудиторской деятельности. **В узком смысле** – перечень определенным образом отобранных элементов проверяемой совокупности с целью на основе их изучения сделать вывод о всей проверяемой совокупности.

Выборка должна быть репрезентативной, т. е. представительной. Это требование предполагает, что все элементы изучаемой совокупности должны иметь равную вероятность быть отобранными в выборку. Для обеспечения репрезентативности аудиторская организация должна использовать один из следующих методов.

1. **Случайный отбор.** Может проводиться по таблице случайных чисел.

2. **Систематический отбор.** Предполагает, что элементы отбираются через постоянный интервал, начиная со случайно выбранного числа.

3. **Комбинированный отбор.** Представляет комбинацию различных методов случайного и систематического отбора. Аудиторская организация имеет право прибегать к нерепрезентативной, т. е. непредставительной выборке только тогда, когда профессиональное суждение аудитора по итогам проведения выборки не должно касаться всей совокупности в целом.

Порядок построения выборки. Аудиторская выборка проводится с целью применения аудиторских процедур в отношении менее чем 100 % объектов проверяемой совокупности, под которыми понимаются элементы, составляющие сальдо счетов, или операции, составляющие обороты по счетам, для сбора аудиторских доказательств, позволяющих составить мнение о всей проверяемой совокупности. Для построения выборки аудиторская организация должна определить порядок проверки

конкретного раздела бухгалтерской отчетности, проверяемую совокупность, из которой будет сделана выборка, и объем самой выборки. При выработке порядка проведения проверки конкретного раздела бухгалтерской отчетности аудиторская организация должна определить цели проверки и аудиторские процедуры, позволяющие достичь этих целей. Затем аудитор должен определить возможные ошибки, оценить необходимые ему доказательства, которые требуется собрать, и на основе этого установить совокупность рассматриваемых данных. При проведении выборки аудиторская организация может разбить всю изучаемую совокупность на отдельные группы («подсовокупности»), элементы каждой из которых имеют сходные характеристики. Критерии разбиения совокупности должны быть такими, чтобы для любого элемента можно было четко указать, к какой подсовокупности он принадлежит. Данная процедура, называемая **стратификацией,** позволяет снизить разброс (вариацию) данных, что может облегчить работу аудиторской организации.

25. ОБЪЕМ АУДИТОРСКОЙ ВЫБОРКИ. ОШИБКИ И РИСК. ОЦЕНКА РЕЗУЛЬТАТОВ ВЫБОРКИ

При определении объема (размера) выборки аудиторская организация должна установить риск выборки, допустимую и ожидаемую ошибки. Размер выборки определяется величиной ошибки, которую аудитор считает допустимой. Чем ниже ее величина, тем больше необходимый размер выборки. **Допустимая ошибка** определяется на стадии планирования аудита в соответствии с выбранным аудитором уровнем существенности. Чем меньше размер допустимой ошибки, тем больше должен быть объем аудиторской выборки. При тестировании средств системы контроля допустимой ошибкой является максимальная степень отклонения от установленных экономическим субъектом процедур контроля, которую аудиторская организация определила на стадии планирования.

При проверке верности оборотов и сальдо по счетам допустимой ошибкой является максимальная ошибка в сальдо или в определенном классе проводок, которую аудиторская организация согласна допустить, чтобы совокупное влияние таких ошибок на весь процесс аудита позволило ей утверждать с достаточной степенью достоверности, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных ошибок. Если аудитор полагает, что в проверяемой совокупности содержится ошибка, ему необходима большая по объему выборка, чтобы проверить, что общая величина таких ошибок в совокупности не превысит размер допустимой ошибки. Малый размер выборки используется, если аудитор предполагает, что совокупность свободна от ошибок.

Для любой выборки аудиторская **организация обязана:**

1) анализировать каждую ошибку, попавшую в выборку;

2) экстраполировать полученные при выборке результаты на всю проверяемую совокупность;

3) оценить риски выборки.

Формируя выборку, следует описать, для достижения каких конкретных целей она проводится, и оценить ошибки, найденные в выборке, применительно к этим целям. Если поставленные цели проверки не были достигнуты с помощью выборочного исследования, то аудиторская организация может провести альтернативные аудиторские процедуры.

Аудиторская организация может оценить качественный аспект ошибок, т. е. их сущность, вызвавшую их причину, а также установить их влияние на другие участки аудита.

26. МОШЕННИЧЕСТВО И ОШИБКИ

Определение, классификация ошибок, а также действия аудитора при их обнаружении прописаны в правиле (стандарте) № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита», которое введено в действие Постановлением Правительства РФ от 7 октября 2004 г. № 532. В соответствии с данным стандартом **ошибка** – непреднамеренное искажение в финансовой (бухгалтерской) отчетности, в том числе неотражение какого-либо числового показателя или нераскрытие какой-либо информации. Под **недобросовестными действиями** понимаются преднамеренные действия, совершенные одним или несколькими лицами из числа представителей собственника, руководства и сотрудников аудируемого лица или третьих лиц с помощью незаконных действий (бездействия) для извлечения незаконных выгод. Выделяют **два типа преднамеренных искажений,** возникающих в результате недобросовестных действий, рассматриваемых в ходе аудита:

1) искажения, возникающие в процессе недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;

2) искажения, возникающие в результате присвоения активов.

Недобросовестное составление финансовой отчетности подразумевает искажения или неотражение числовых показателей либо нераскрытие информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности с целью введения в заблуждение пользователей финансовой(бухгалтерской)отчетности. Недобросовестным составлением финансовой (бухгалтерской) отчетности считаются следующие действия:

1) фальсификация, изменение учетных записей и документов, на основании которых составляется финансовая отчетность;

2) преднамеренное неверное отражение событий, хозяйственных операций или другой важной информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности или их преднамеренное исключение из данной отчетности;

3) преднамеренное нарушение применения принципов бухгалтерского учета.

Ошибка отличается от недобросовестного действия отсутствием умысла, лежащим в основе действия, приведшего к искажению финансовой (бухгалтерской) отчетности. В отличие от ошибки недобросовестные действия носят преднамеренный характер и, как правило, подразумевают целенаправленное сокрытие фактов. В то время как аудитор может определить

потенциальную возможность совершения недобросовестных действий, для него сложно, а то и невозможно установить умысел, особенно в части субъективного суждения руководства аудируемого лица.

Как преднамеренное, так и непреднамеренное искажение бухгалтерской отчетности может быть у проверяемого экономического субъекта несущественным или существенным (т. е. влияющим на достоверность его бухгалтерской отчетности в настолько сильной степени, что квалифицированный пользователь его бухгалтерской отчетности может сделать на основе такой отчетности ошибочные выводы или принять ошибочные решения).

27. АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА

Исходя из понимания системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудитор определяет характеристики или показатели, которые описывают результаты применения средств внутреннего контроля, а также условия возможных отклонений, которые свидетельствуют об отступлении от адекватных показателей деятельности. Наличие или отсутствие таких показателей может затем быть протестировано аудитором.

Аудиторская выборка для тестов средств внутреннего контроля, как правило, является обоснованной, если имеются доказательства применения средств внутреннего контроля, такие как документальное подтверждение разрешения руководством аудируемого лица ввода данных в компьютерную систему для их обработки. При выполнении аудиторских процедур проверки по существу в форме детальных тестов аудиторская выборка может использоваться при проверке и получении аудиторских доказательств верности одной или нескольких предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности по конкретному числовому показателю (например, существования дебиторской задолженности) или при оценке какого-либо показателя (например, оценке морально устаревших или потерявших свое первоначальное качество запасов).

Аудиторский риск уменьшается, если аудитор использует доказательства, полученные из различных источников и разные по форме представления. Если доказательства, полученные из одного источника, противоречат доказательствам, полученным из другого источника, аудитору необходимо использовать дополнительные аудиторские процедуры, чтобы разрешить возникшие противоречия и быть уверенным в достоверности собранных доказательств и обоснованности полученных выводов.

Если аудиторской организации экономическим субъектом не представлены существующие документы в полном объеме и она не в состоянии собрать достаточные аудиторские доказательства по какому-либо счету и (или) операции, аудиторская организация обязана отразить это в отчете (письменной информации руководству экономического субъекта) и может рассмотреть вопрос о подготовке аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

28. ИСТОЧНИКИ И МЕТОДЫ ПОЛУЧЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

Источниками получения аудиторских доказательств (доказательной информацией) являются:

1) первичные документы экономического субъекта и третьих лиц;

2) регистры бухгалтерского учета экономического субъекта;

3) результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта;

4) устные высказывания сотрудников экономического субъекта и третьих лиц;

5) сопоставление одних документов экономического субъекта с другими, а также сопоставление документов экономического субъекта с документами третьих лиц;

6) результаты инвентаризации имущества экономического субъекта, проводимой сотрудниками экономического субъекта;

7) бухгалтерская отчетность.

Качество доказательств зависит от их источников. Наиболее ценными аудиторскими доказательствами считаются доказательства, полученные аудитором непосредственно в результате исследования хозяйственных операций. Определение достаточности аудиторских доказательств зависит от следующих факторов:

1) степени аудиторского риска, т. е. вероятности принятия неверного решения аудиторской организацией;

2) наличия свидетельства от независимого источника (третьих лиц) как более достоверного, чем полученное непосредственно от сотрудников экономического субъекта;

3) получения аудиторского доказательства на основе данных системы внутреннего контроля, которое является тем более достоверным, чем лучше состояние системы внутреннего контроля;

4) получения информации в результате самостоятельного анализа или проверки аудиторской организации как более достоверной, чем сведения, полученные от других лиц;

5) получения аудиторских доказательств в форме документов и письменных показаний как более достоверных, чем показания в устной форме;

6) возможности сопоставления выводов, сделанных в

результате использования доказательств, полученных из различных источников.

29. МЕТОДЫ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА, ПРИМЕНЯЕМЫЕ В АУДИТЕ (1)

Подготовка альтернативного баланса. Для получения доказательств о реальности и полноте отражения в учете готовой продукции выполненных работ, оказанных услуг аудиторская организация может составить баланс из расходованного сырья и материалов по нормам на единицу продукции и фактического выхода продукции (выполнения работ, оказания услуг). Баланс сырья, материалов и выхода продукции позволяет аудиторской организации выявить отклонения от нормативного расхода сырья и материалов и выхода продукции (выполнения работ, оказания услуг) и тем самым убедиться в достоверности вычисления финансового результата.

Тест средств контроля – разновидность аудиторской процедуры, заключающаяся в проверке работоспособности и надежности конкретного средства контроля. Для этого можно воспользоваться рекомендованным правилом (стандартом) «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита». Аудитор обязан оценивать систему внутреннего контроля экономического субъекта не менее чем в следующие **три этапа:**

1) общее знакомство с системой внутреннего контроля;

2) первичная оценка надежности системы внутреннего контроля;

3) подтверждение достоверности оценки системы внутреннего контроля. Аудиторские организации могут принять решение о применении в своей деятельности большего количества этапов оценки системы внутреннего контроля, чем три вышеупомянутые, проводить оценку более детально и тщательно, чем предписывается в данном разделе.

Общее знакомство с системой внутреннего контроля. Аудиторской организации в начале работы следует получить общее представление о специфике и масштабе деятельности экономического субъекта и системе его бухгалтерского учета. По итогам первоначального знакомства аудиторская организация должна принять решение о том, может ли она в своей работе вообще полагаться на систему внутреннего контроля экономического субъекта, подлежащего проверке.

В случае если аудиторская организация примет решение о

том, что она не может полагаться в своей работе на систему внутреннего контроля экономического субъекта, она должна планировать аудит таким образом, чтобы аудиторское мнение не основывалось на доверии к этой системе. Это может быть сделано, когда надежность системы внутреннего контроля оценивается аудитором как «низкая» или когда аудитору более удобно или экономически оправдано не полагаться на эту систему. В том случае, если по итогам общего знакомства с системой внутреннего контроля экономического субъекта аудиторская организация примет решение о том, что она может сделать попытку полагаться в своей работе на систему внутреннего контроля, ей следует осуществить первичную оценку надежности системы внутреннего контроля.

30. МЕТОДЫ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА, ПРИМЕНЯЕМЫЕ В АУДИТЕ (2)

Первичная оценка надежности системы внутреннего контроля. Процедура первичной оценки надежности системы внутреннего контроля, как и процедура подтверждения ее достоверности, осуществляется на основе методики и приемов, которые аудиторские организации разрабатывают самостоятельно, но с учетом требований настоящего правила (стандарта) аудиторской деятельности.

В ходе процедуры первичной оценки надежности системы внутреннего контроля аудитор обязан принимать во внимание, что:

1) следует проверять на предмет надежности средств контроля бухгалтерскую и хозяйственную документацию экономического субъекта всего отчетного периода, а не только избранных периодов времени;

2) при проверке необходимо уделить большее внимание тем периодам, деятельность в которых имела особенности или различия по сравнению с деятельностью, типичной для всего периода в целом;

3) оценка надежности всей системы внутреннего контроля и (или) отдельных средств контроля как «низкой» не исключает возможности оценки надежности других отдельных средств контроля как «средней» или «высокой». По итогам процедуры первичной оценки надежности аудиторская организация может оценить надежность всей системы внутреннего контроля и (или) отдельных средств контроля как «среднюю» или как «высокую». В этом случае аудиторская организация должна планировать аудиторские процедуры исходя из этого предположения, но не должна доверять данной системе абсолютно.

Если надежность системы внутреннего контроля в целом и (или) отдельных средств контроля оценена как «низкая», аудиторская организация обязана констатировать это и в дальнейшем планировать аудиторские процедуры соответствующим образом.

Подтверждение достоверности оценки системы внутреннего контроля. Аудиторская организация, принявшая по итогам процедуры первичной оценки решение о доверии системе внутреннего контроля и (или) отдельным средствам контроля,

обязана в ходе аудиторской проверки осуществлять процедуры подтверждения достоверности этой системы. Процедуры подтверждения достоверности системы внутреннего контроля и (или) отдельных средств контроля осуществляются на основе методики и приемов, которые разрабатываются аудиторской организацией самостоятельно, но с учетом требований настоящего правила (стандарта) аудиторской деятельности. Если аудиторская организация в ходе процесса подтверждения надежности придет к выводу о том, что оценка надежности системы внутреннего контроля в целом и (или) каких-либо отдельных средств внутреннего контроля окажется ниже той, которая была получена в ходе первичной оценки, она обязана соответствующим образом скорректировать порядок осуществления других аудиторских процедур, чтобы в целом повысить достоверность своих выводов по результатам проведения аудита.

31. АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ И ЕГО СТРУКТУРА

Форма, содержание и порядок представления аудиторского заключения определяются федеральным стандартом № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденным Постановлением Правительства РФ от 7 октября 2004 г № 532. Аудиторское заключение включает в себя следующие элементы. **1.** Наименование. **2.** Адресат. **3.** Следующие сведения об аудиторе: **1)** организационно-правовая форма и наименование, для индивидуального аудитора – фамилия, имя, отчество и указание на осуществление им своей деятельности без образования юридического лица; **2)** место нахождения; **3)** номер и дата свидетельства о государственной регистрации; **4)** номер, дата предоставления лицензии на осуществление аудиторской деятельности и наименование органа, предоставившего лицензию, а также срок действия лицензии; **5)** членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении. **4.** Следующие сведения об аудируемом лице: **1)** организационно-правовая форма и наименование; **2)** место нахождения; **3)** номер и дата свидетельства о государственной регистрации. **5.** Вводная часть. **6.** Часть, описывающая объем аудита. **7.** Часть, содержащая мнение аудитора. **8.** Дата аудиторского заключения. **9.** Подпись аудитора.

Необходимо соблюдать единство формы и содержания аудиторского заключения, чтобы облегчить его понимание пользователем и помочь обнаружить необычные обстоятельства в случае их появления. Аудиторское заключение должно быть адресовано лицу, предусмотренному законодательством Российской Федерации и (или) договором о проведении аудита. Как правило, аудиторское заключение адресуется собственнику аудируемого лица (акционерам), совету директоров и т. п.

Аудитор должен датировать аудиторское заключение числом, когда был завершен аудит, так как данное обстоятельство предоставляет пользователю основания полагать, что аудитор учел влияние, которое оказали на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и аудиторское заключение события и операции, известные аудитору и возникшие до этой даты. Аудиторское заключение должно быть подписано руководителем аудитора или уполномоченным руководителем лицом и лицом, проводившим аудит (лицом, возглавлявшим проверку), с указанием номера и

срока действия его квалификационного аттестата. Эти подписи должны быть скреплены печатью. В случае если аудит осуществлялся индивидуальным аудитором, который самостоятельно проводил аудиторскую проверку, аудиторское заключение может быть подписано только этим аудитором. К аудиторскому заключению прилагается финансовая (бухгалтерская) отчетность, в отношении которой выражается мнение и которая датирована, подписана и скреплена печатью аудируемого лица в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации относительно подготовки такой отчетности. Аудиторское заключение готовится в количестве экземпляров, согласованном аудитором и аудируемым лицом.

32. СОДЕРЖАНИЕ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ

Аудиторское заключение должно содержать следующую информацию.

1. Перечень проверенной финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица с указанием отчетного периода и ее состава.

2. Заявление об ответственности, возложенной на аудируемое лицо за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности.

3. Заявление об ответственности аудитора, заключающейся в выражении независимого мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

4. Описание объема аудита с указанием его проведения в соответствии с федеральными законами, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, действующими в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых является аудитор, либо в соответствии с иными документами.

5. Заявление о планировании и проведении аудита с целью обеспечения разумной уверенности в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений.

6. Указание о проведении аудита на выборочной основе с включением следующих элементов:

• изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;

• оценка формы соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности;

• рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности;

• оценка представления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

7. Указание основных принципов и методов (применяемого

порядка) ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица в соответствии с законодательством РФ.

33. ФОРМЫ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ

1. **Безоговорочно положительное мнение** должно быть выражено тогда, когда аудитор приходит к заключению о том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности в Российской Федерации.

2. **Мнение с оговоркой** должно быть выражено в том случае, если аудитор приходит к выводу о том, что невозможно выразить безоговорочно положительное мнение, но влияние разногласий с руководством или ограничение объема аудита не настолько существенно и глубоко, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения. Мнение с оговоркой должно содержать формулировку: «за исключением влияния обстоятельств…» (указать обстоятельства, к которым относится оговорка).

3. **Отказ от выражения мнения** имеет место в тех случаях, когда ограничение объема аудита настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

4. **Отрицательное мнение** следует выражать только тогда, когда влияние какого-либо разногласия с руководством настолько существенно для финансовой (бухгалтерской) отчетности, что аудитор приходит к выводу, что внесение оговорки в аудиторское заключение не является адекватным для того, чтобы раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер финансовой (бухгалтерской) отчетности.

5. **Модифицированное аудиторское заключение.** Аудиторское заключение считается модифицированным, если возникли факторы: **1)** не влияющие на аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в финансовой (бухгалтерской) отчетности; **2)** влияющие на аудиторское мнение, которые могут привести к мнению с оговоркой, отказу от выражения мнения или отрицательному мнению. При определенных обстоятельствах аудиторское заключение может быть модифицировано

посредством включения части, привлекающей внимание к ситуации, влияющей на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, но рассмотренной в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитор может оказаться не в состоянии выразить безоговорочно положительное мнение, если существует хотя бы одно из следующих обстоятельств и в соответствии с суждением аудитора данное обстоятельство оказывает или может оказать существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности:

• имеется ограничение объема работы аудитора;

• имеется разногласие с руководством относительно: **а)** допустимости выбранной учетной политики, метода ее применения; **б)** адекватности раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

34. АУДИТ УЧРЕДИТЕЛЬНЫХ ДОКУМЕНТОВ

Целью проверки учредительных документов признается подтверждение законных оснований деятельности организации на протяжении всего периода ее функционирования от момента регистрации до фактической реорганизации или ликвидации.

Источники информации: **1)** устав или учредительный договор; **2)** протоколы собрания учредителей; **3)** свидетельство о государственной регистрации предприятия; **4)** свидетельство о регистрации в Министерстве экономики РФ для предприятий с участием иностранного капитала; **5)** свидетельство о регистрации в органах статистики, налоговой инспекции, во внебюджетных фондах; **6)** проспекты эмиссии; **7)** реестр акционеров для акционерных обществ; **8)** лицензии; **9)** акты оценки имущества, внесенного в счет оплаты акций (долей уставного капитала); **10)** учетные регистры и пр.

Для достижения цели аудита учредительных документов должны быть решены следующие **задачи.**

1. Определить юридический статус предприятия. Сферу деятельности и права его функционирования.

2. Установить наличие лицензий по видам деятельности подлежащего лицензированию. **3.** Проверить полностью ли проведены все расчеты с учредителями, соблюдено ли законодательство по налогам.

План и программа проверки. В ходе проверки учредительных документов необходимо установить: **1)** структуру управления в организации и полномочия руководителей всех уровней при принятии соответствующих управленческих решений; **2)** своевременность внесения изменений в учредительные документы (если таковые были); **3)** виды деятельности предприятия; **4)** учредителей организации, их права и обязанности; **5)** размер уставного капитала и доли каждого учредителя; **6)** своевременность внесения учредителями своих долей в уставный капитал; **7)** правильность оформления документации по взносам в уставный капитал; **8)** предусмотрено ли в уставе осуществление внешнеэкономической деятельности; **9)** предусмотрено ли в учредительных документах создание резервного и других фондов; **10)** имеет ли право организация создавать на территории РФ и за рубежом филиалы и другие структурные подразделения, выделенные на самостоятельный баланс; **11)** наличие лицензий на осуществление видов

деятельности, подлежащих лицензированию в соответствии с действующим законодательством; **12)** порядок распределения прибыли, оставшейся в распоряжении по итогам года после уплаты обязательных платежей; **13)** правильность начисления доходов учредителей и акционеров и удержания налогов на доходы и т. п.

Обобщение результатов проверки осуществляется исходя из целей и задач по проверке данного раздела в рабочих документах, где может быть отражена следующая информация: **1)** соответствует ли кредитовый остаток по счету 80 заявленной в учредительных документах сумме уставного капитала; **2)** полностью ли внесли учредители свои доли; **3)** обоснованно ли произошло увеличение или уменьшение уставного капитала; **4)** имеются ли в наличии подтверждающие документы по хозяйственным операциям и т. п.

35. АУДИТ ФОРМИРОВАНИЯ УСТАВНОГО КАПИТАЛА

Целью проверки формирования уставного капитала является формирование мнения относительно соответствия учредительных документов предприятия действующему законодательству в части правильности формирования и изменения его уставного капитала. **Источники информации** для проверки те же, что и при аудите уставных документов. Формально эти два объекта проверяются параллельно. Для проверки правильности формирования уставного капитала также необходимо проанализировать документы, подтверждающие права на объекты недвижимости и земельные участки, вносимые учредителями в качестве вклада в уставный капитал.

План и программа проверки. Необходимо выяснить, кто является учредителями предприятия, размер уставного капитала и доли каждого учредителя, порядок распределения чистой прибыли предприятия и выплаты дивидендов. Для достижения цели аудита формирования уставного капитала необходимо решить следующие **задачи: 1)** проверка порядка формирования уставного (складочного) капитала; **2)** изучение структуры уставного капитала. Минимальный размер уставного капитала должен составлять для ОАО не менее 1000 минимальных размеров оплаты труда (МРОТ), для ЗАО и ООО – не менее 100 МРОТ. Некоммерческие организации в соответствии с законодательством не могут иметь уставный капитал. В виде вклада в уставный капитал общества его учредителями могут быть внесены: **1)** денежные средства (Д 50, 51,52 К75); **2)** внеоборотные активы (Д 01,04,07 К75); **3)** ценные бумаги (Д 58 К75).

При проверке необходимо обратить внимание на отношение уставного капитала к величине чистых активов. Если чистые активы меньше уставного капитала, то аудиторы могут порекомендовать уменьшение уставного капитала до величины чистых активов. Если по окончании второго и каждого последующего отчетного года стоимость чистых активов окажется меньше величины минимального уставного капитала, установленного законодательством, то аудиторская организация не вправе подтвердить в отношении такого предприятия применимость принципа действующего предприятия. Обобщение результатов проверки осуществляется исходя из целей и задач по проверке данного раздела в рабочих документах, где может быть

отражена следующая информация: **1)** соответствует ли кредитовый остаток по счету 80 заявленной в учредительных документах сумме уставного капитала; **2)** полностью ли внесли учредители свои доли; **3)** обоснованно ли произошло увеличение (уменьшение) уставного капитала; **4)** имеются ли в наличии подтверждающие документы по финансово-хозяйственным операциям; не ведется ли деятельность без лицензии и т. п. Серьезное внимание необходимо уделить аудиторской проверке организации учета и выплат дивидендов, а также правильности начисления и своевременности выплаты налогов и иных обязательных платежей по ним.

Обобщение результатов проверки осуществляется исходя из целей и задач по проверке данного раздела в рабочих документах.

36. ПРОВЕРКА ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Цель проверки организации бухгалтерского учета и учетной политики – установить соответствие бухгалтерского учета и учетной политики требованиям действующего законодательства и выяснить особенности деятельности организации.

Источники информации. 1) Приказ об учетной политике со всеми приложениями: график документооборота, методики оценки активов и обязательств, положение о проведении инвентаризации и т. д. **2)** Должностные инструкции. **3)** Описание процесса компьютерной обработки учетной информации. **4)** Прочие документы.

Нормативная база. 1) Федеральный закон от 21 ноября 1996 г № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете». **2)** Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ № 34-н от 29 июля 1998 г. **3)** ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» № 60н от 9 декабря 1998 г. **4)** План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению № 94 от 31 октября 2000 г. **5)** Приказ Министерства финансов РФ «Инструкция по бюджетному учету» (для бюджетных учреждений) от 10 февраля 2006 г. № 25н.

Для достижения поставленной цели аудиторы должны решить следующие **задачи. 1.** Установить соответствие организационной структуры бухгалтерии и формы бухгалтерского учета условиям организации и управления предприятием. **2.** Обеспечить охрану системы документов и системы документооборота. **3.** Дать оценку учетной политике предприятия.

План и программа проверки.

1. В ходе проверки производится ряд процедур по установлению организационной структуры распределения обязанностей и уровня квалификации учетного персонала.

2. Изучение формы организации бухгалтерского учета.

3. Изучается график документооборота: **1)** порядок оформления первичных документов и сроки сдачи их в бухгалтерию; **2)** порядок и составление форм внутренней отчетности; **3)** применение типовых форм первичных документов;

4) обоснование применения нетиповых форм первичных документов.

4. Применение положения об учетной политике. **Обобщение результатов проверок.** В основе формирования учетной политики любой организации в первую очередь лежит использование норм Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 1/98 «Учетная политика организации», в котором под учетной политикой организации понимается принятая ей совокупность способов ведения бухгалтерского учета:

• первичного наблюдения;

• стоимостного измерения;

• текущей группировки и итогового обобщения финансово-хозяйственной деятельности.

37. АНАЛИЗ И ОЦЕНКА УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

Процесс формирования учетной политики включает в себя **несколько этапов:**

1) оценка существующего процесса сбора и обработки финансовой и учетной информации;

2) разработка стандартов управленческого учета;

3) разработка стандартов бухгалтерского учета;

4) сопряжение управленческих и бухгалтерских аспектов учетной политики;

5) взаимодействие учетной политики и иных функций управления предприятием;

6) определение влияния учетной политики на показатели финансового состояния организации;

7) определение механизма внесения изменений в учетную политику.

Несоблюдение указанных этапов приводит к искажению имущественных и финансовых результатов предприятия и должно рассматриваться как неправильное ведение бухучета. Изменения в учетной политике может производиться в случае изменения законодательства РФ и нормативных актов по бухгалтерскому учету, разработки предприятием новых способов бухучета, существенного изменения условий деятельности (смена собственников, реорганизация, изменение вида деятельности). Обобщая результаты изучения бухгалтерского учета и учетной политики предприятия, аудиторы устанавливают соответствие организации бухучета и учетной политики требованиям действующего законодательства и особенностям деятельности предприятия.

Типичные ошибки и нарушения:

1) неполное раскрытие информации о способах организации и ведения бухучета на предприятии;

2) отсутствие схемы и графика документооборота;

3) несоответствие даты утверждения приказа учетной политики требованиям законодательства.

Учетная политика и финансовые процедуры применяются последовательно из года в год с 1 января года, следующего за годом утверждения. При аудите учетной политике важно проверить, вносились ли какие-то изменения в учетную политику, имела ли организация право на внесение данных изменений, вступили ли изменения в силу в срок, установленный

законодательством, соответствует ли бухгалтерский учет в организации положениям, закрепленным в учетной политике, была ли скорректирована отчетность после внесенных изменений в учетную политику.

Дополнения в учетную политику могут быть внесены в течение года в случаях:

1) упущения каких-либо моментов при ее первоначальном утверждении;

2) изменения видов деятельности предприятия;

3) появления новых участков бухгалтерского учета.

38. ПРОВЕРКА КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА

Основная цель проверки – установление законности, достоверности и целесообразности совершения операций с денежными средствами, правильность их отражения в учете.

Источники информации:

• Кассовая книга.

• Книга регистрации приходных и расходных кассовых ордеров.

• Отчеты кассира с приложенными первичными документами.

• Регистры синтетического и аналитического учета к счету 50 «Касса».

План и программа проверки. В ходе аудита кассовых операций решаются следующие задачи: **1)** изучение фактического порядка документального оформления операций по приходу и расходу денежных средств; **2)** ведение кассовой книги учета кассовых операций; **3)** проверка соблюдения кассовой дисциплины (своевременности, полноты оприходования наличных денег и возврата в банк сверх лимита остатков денежных средств); **4)** установление правила расчета деньгами с юридическими лицами; **5)** порядок выдачи подотчетных сумм; **6)** целевое использование полученных по чекам денежных средств; **7)** применение ККМ; **8)** ознакомление с условиями хранения наличных денег, ценных бумаг и других денежных документов в кассе организации.

В процессе аудита проверяются и выясняются следующие моменты: **1)** правильность документального оформления (наличие всех документов, подписей); **2)** законность совершения кассовых операций и их соответствие требованиям нормативных документов; **3)** полнота, своевременность и правильность оприходования денежной наличности в результате поступлений из банка, возврата подотчетных сумм, поступления выручки и других операционных доходов и расходов; **4)** расходование наличных денежных средств из кассы (юридическая обоснованность выдачи денег – наличие приказов и распоряжений на премирование сотрудников, оказание материальной помощи, командировки, выдачу средств на представительские расходы по исполнительным листам); **5)** обоснованность выделения НДС в ПКО, РКО; **6)** соблюдение

установленного лимита расчетов наличными между юридическими лицами; **7)** факты оплаты сотрудникам производственных хозяйственных расходов без оформления авансовых отчетов; **8)** факты повторной оплаты по ранее оформленным документам; **9)** факты выплат подставным лицам и другое; **10)** правильность записей по счету 50; **11)** проверяется организация аналитического учета всех хранящихся на предприятии денежных документов (путевки, проездные билеты и др.).

Обобщение результатов проверки. Рабочие документы аудитора. Выявленные нарушения и ошибки фиксируются в рабочем документе аудитора. Рабочий документ может быть оформлен в виде таблицы нарушений с указанием характеристики нарушения, нормативного документа, который нарушен, а также рекомендации аудитора по устранению нарушения. На заключительном этапе проверки можно составить рабочий документ по оценке влияний нарушений на показатели бухгалтерской отчетности.

39. ПРОВЕРКА СЧЕТОВ В БАНКАХ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА

Основная цель проверки – установление законности, достоверности и целесообразности совершения операций с денежными средствами на предприятии, правильности отражения их в учете.

Источники информации:

• Договоры на банковское обслуживание.

• Выписки банков по рублевым и валютным счетам с приложенными первичными документами.

• Регистры аналитического и синтетического учета по счетам 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути».

• Главная книга.

План проверки: 1) установить количество и состав открытых предприятием в банках рублевых и валютных счетов, классифицировать хозяйственные операции, связанные с движением иностранной валюты; **2)** выяснить законность и целесообразность операций по движению средств на этих счетах; **3)** определить правильность отражения банковских операций в учете; **4)** дать оценку состояния платежно-расчетной дисциплины; **5)** провести арифметический контроль расчета курсовых разниц и подтвердить отражения на счетах бухучета.

Программа проверки: 1) выборочно проверяются банковские выписки с приложенными документами; **2)** устанавливается правильность учета поступивших денежных средств и полнота их зачисления, а также правильность корреспонденции по счетам 51, 52, 55, 57; **3)** изучаются контракты (договоры), заключенные предприятием с иностранными партнерами по экспортно-импортным операциям; **4)** проверяется полнота и своевременность зачисления валютной выручки предприятия-экспортера на его валютные транзитные счета в уполномоченных банках; **5)** при закупках товаров по импорту проверяется исчисление покупной стоимости поступающих товарно-материальных ценностей, исходя из условий контрактов с учетом таможенных пошлин, транспортных расходов и прочих расходов по закупке товаров или иных ценностей.

Методы проверки. 1. Сплошная. **2.** Выборочная. **3.** Опрос. Имеется в виду устный опрос персонала, руководства предприятия-клиента и третьих лиц, который может проводиться на всех стадиях проверки и имеет целью познакомиться с

особенностями работы и отдыха сотрудников, подразделений, выяснить уровень их квалификации, состав выполняемых работ, порядок документооборота и др. **4.** Тестирование. **5.** Арифметический пересчет. Имеется в виду проверка арифметических расчетов предприятия-клиента, которая заключается в проверке арифметической точности данных документов и учетных записей путем независимого выборочного пересчета.

Обобщение результатов проверки. Обнаруженные нарушения фиксируются в рабочих документах, определяется их количественное влияние на показатели бухгалтерской отчетности. Рабочий документ может быть оформлен в виде таблицы нарушений с указанием характеристики нарушений, нормативного документа, который нарушен, а также рекомендации аудитора по устранению нарушения.

40. АУДИТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ

Основная цель проверки – соблюдение действующего законодательства и правильность организации бухгалтерского учета в области расчетов с подотчетными лицами. **Основные задачи** – подтверждение первоначальной оценки системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета расчетов с подотчетными лицами; проверка организации аналитического учета расчетов с подотчетными лицами; подтверждение достоверности оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета расчетов с подотчетными лицами.

Источники информации:

• первичные документы по оформлению приема и выдачи наличных денег (кассовые расходные и приходные ордера);

• журнал регистрации расходных и приходных кассовых документов;

• первичные оправдательные документы кассовым документам (авансовый отчет, командировочное удостоверение, чеки и т. д.); авансовые отчеты. **План и программа проверки. I этап. 1)** Проверка и изучение приказа об установлении круга лиц, которым предоставлено право получать деньги под отчет на хозяйственно-операционные расходы. **2)** Проверка наличия журнала учета работников, выбывающих в командировки и прибывающих из командировок. **3)** Проверка наличия в учетной политике сроков, на которые выдаются деньги под отчет.

II этап. 1) Проверка правильности оформления первичных учетных документов. Обратить внимание на оправдательные документы (наличие на чеках реквизитов и пр.). **2)** Проверка правильности проведения инвентаризации расчетов с подотчетными лицами. **3)** Проверка соответствия записей о выдаче, использовании, возврате подотчетных сумм данным регистра по счету 71. **4)** Установление факта выдачи денежных средств под отчет при наличии остатка неизрасходованного предыдущего аванса. **5)** Проверка своевременности возврата неизрасходованных подотчетных сумм, выданных на командировочные и операционно-хозяйственные расходы. **6)** Проверка правильности отнесения на себестоимость операционно-хозяйственных расходов из подотчетных сумм и оприходования приобретенных через подотчетных лиц материальных ценностей. **7)** Проверка правильности отражения в учете приобретения материальных ценностей. **8)** Проверка

обоснованности предъявления бюджету НДС по приобретенным материальным ценностям, оплачиваемым работам и услугам. **9)** Проверка правильности учета норм (пределы норм) на командировки. **10)** Проверка учета операций с валютой, в частности курсовых разниц. **11)** Проверка правильности расчетов с лицами, не работающими в организации.

Типичные ошибки:

• нарушение порядка выдачи подотчетных сумм, нарушение при оформлении командировочных расходов;

• нарушение порядка налогообложения;

• нарушение порядка ведения синтетического учета расчетов с подотчетными лицами.

41. АУДИТ РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ

Основная цель проверки – соблюдение законности и своевременность погашения задолженности, правильность учета расчетов и мероприятий, проводимых руководством организации для устранения причин, вызывающих возникновение невостребованной задолженности.

Источники информации:

- положение об учетной политике;
- договоры поставки;
- накладные;
- счета-фактуры;
- акты сверки расчетов;
- протоколы о зачете взаимных требований;
- акты инвентаризации расчетов;
- копии платежных документов;
- книга покупок;
- учетные регистры по счету 60;
- главная книга;
- бухгалтерская отчетность.

План и программа проверки.

1. Проверка правильности оформления первичных документов по приобретению ТМЦ и получению услуг с целью подтверждения обоснованности возникновения кредиторской задолженности.

2. Подтверждение своевременности погашения и правильности отражения на счетах бухгалтерского учета кредиторской задолженности.

3. Оценка правильности оформления и отражения в учете предъявленных претензий.

Задачи проверки по счетам 60, 76: наличие и правильность формирования документов, определяющих права и обязанности сторон; правильность оценки полученных товарно-материальных ценностей; правильность учета по счетам 60 и 76; полнота оприходования полученных ценностей или учета выполненных работ. Основным документом является договор, заключенный между заказчиком и поставщиком. Аудитор должен проверить, что аналитический учет ведется по каждому поставщику отдельно в валюте платежа и ее рублевом эквиваленте по курсу ЦБ РФ.

Курсовая разница между днем оплаты и днем возникновения задолженности отражается проводками: положительная – Дт60 Кт91; отрицательная – Дт91 Кт60. В конце месяца все неоплаченные счета поставщиков в иностранной валюте в обязательном порядке пересчитывают в рубли и возникшую курсовую разницу списывают (при превышении курса иностранной валюты) с Дт91 Кт60. По задолженности с каждым поставщиком и подрядчиком необходимо выявить соблюдение срока исковой давности. В случае его пропуска или нереальности она подлежит зачислению на счет 91.

Типичные ошибки:

1) отсутствие договоров на поставку продукции, первичных документов или неполное их оформление;

2) некорректная корреспонденция счетов бухгалтерского учета, неправильное определение налогооблагаемой базы по НДС и налогу с продаж.

42. АУДИТ РАСЧЕТОВ С ПОКУПАТЕЛЯМИ И ЗАКАЗЧИКАМИ

Цели и задачи: проверка правильности своевременного заключения договоров на реализацию продукции, товаров и услуг, определение порядка оплаты реализации продукции и анализ размера реализации продукции в кредит, размер предоплаты по договорам, порядок оплаты налогов, соответствие налоговых начислений и учетной политике предприятия, проверка расчетов и начисления НДС и т. д.

Источники информации:

- договоры на поставку продукции;
- счета-фактуры;
- акты сверки расчетов;
- копии платежных документов;
- акты инвентаризации расчетов;
- учетные регистры по счету 62;
- главная книга и бухгалтерская отчетность.

План и программа проверки. I этап. При обнаружении расхождений в размере начислений налогов делается правильный расчет и определяется, повлияло ли это на показатели отчетности. Кроме того, определяется момент, с которого предприятие неправильно ведет расчеты с налоговыми органами. Все изменения, выявленные по налоговым начислениям, должны отражаться в регистрах бухгалтерского учета и в главной книге.

II этап. Проверка правильности ведения учета непосредственно в регистрах бухгалтерского учета, для чего необходимо: **1)** проводить соответствие расчетных и отпускных цен учетной политики и данных бизнес-плана (приказа); **2)** наличие книги продаж и правильность ее ведения; **3)** структура реализации продукции (проверяются как отпускные цены, так и цены по реализации); **4)** виды дотаций на продукцию и их размеры; **5)** размер претензий, предъявление показателей и порядок их размещения; **6)** размер коммерческих расходов и доходов по реализации продукции; **7)** транспортные расходы и оплата погрузочно-разгрузочных работ, а также правильность их оформления.

III этап – это проверка правильности отражения данных первичного учета в регистрах синтетического и аналитического учета. Для этого проверяются реестры реализации продукции по ее видам, сортности, отпускным ценам и ценам реализации. При проверке расчетов с покупателями определяется правильность

списания на реализацию продукции себестоимости реализованной продукции части накладных расходов, размера коммерческих расходов в целом по предприятию и по структурным подразделениям, а также видам продукции. С этой целью проверяются бухгалтерские справки по закрытию счетов 25, 26, 44, 45 и бухгалтерские справки по закрытию счетов 08, 20, 23, 90, 91, 97.

IV этап. В заключение все выявленные расхождения классифицируются по видам нарушений, определяется размер убытков от неправильного ведения и организации учета и делается предположение по улучшению организации учета с покупателями, порядку заключения договоров, видов оплаты по ним, порядок уплаты налогов и порядок составления положения об учетной политике предприятия.

43. АУДИТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ И ЦЕННЫХ БУМАГ

Цель проверки – установление законности, достоверности и целесообразности совершения операции с финансовыми вложениями на предприятии, правильности отражения их в учете.

Источники информации: 1) учредительные документы; **2)** выписки из реестра акционеров; **3)** сертификаты акций, облигаций, векселей и других ценных бумаг; **4)** договоры купли-продажи ценных бумаг; **5)** договоры займа; **6)** депозитные договоры; **7)** книги регистрации ценных бумаг (реестры); **8)** учетные регистры по счетам 58, 59, 60, 62, 76, 91; **9)** главная книга; **10)** бухгалтерская отчетность; **11)** положение об учетной политике предприятия.

План и программа проверки: 1) изучить состав финансовых вложений по данным первичных документов и учетных регистров; **2)** подтвердить первичную оценку системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета финансовых вложений; **3)** установить правильность отражения в учете операций с финансовыми вложениями; **4)** подтвердить достоверность начисления, поступления и отражения в учете доходов по операциям с финансовыми вложениями; **5)** оценить качество инвентаризации финансовых вложений.

Методы проверки. 1. Проанализировать данные первичных документов и выяснить состав финансовых вложений. К финансовым вложениям организации относятся: государственные и муниципальные ценные бумаги; ценные бумаги других организаций (в том числе облигации, векселя); вклады в уставный капитал других организаций; предоставленные другим организациям займы и пр. **2.** Финансовые вложения должны быть приняты к бухгалтерскому учету по первоначальной оценке. Для финансовых вложений, приобретенных **за плату** первоначальной стоимостью, признается сумма всех фактических затрат на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов; при взносе в **уставный капитал** – согласованная стоимость; при получении **безвозмездно** – по рыночной стоимости. **3.** Проверка актов приемки-передачи векселей и книги регистрации ценных бумаг. **4.** Проверка хозяйственных операций, в результате которых произошло изменение размера и состава финансовых вложений. **5.** Подтверждение метода оценки себестоимости ценных бумаг, применяемом при их списании (выбытии) по методу, зафиксированному в учетной политике. **6.**

Подтверждение правильности формирования, использования и учета резервов под обесценение ценных бумаг отражаемых на счете 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги». **7.** Подтверждение полноты и своевременности учетных записей. При составлении отчетности доходы и расходы по операциям с ценными бумагами показываются в составе операционных доходов и расходов полными оборотами. **8.** Проверка качества проведенных инвентаризаций.

Обобщение результатов проверки можно произвести в рабочих документах аудитора. Рабочие документы могут быть оформлены в виде таблиц с указанием характеристики нарушения, нормативного документа, который нарушен, а также рекомендаций аудитора.

44. ПРОВЕРКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА

Цель проверки: **1)** изучение состава и структуры основных средств, условия их хранения и эксплуатации; **2)** подтверждение достоверности оценки основных средств в учете; **3)** проверка правильности оформления и отражения в учете, операций по движению основных средств; **4)** подтверждение достоверности сумм начисленной амортизации и износа; **5)** установление объемов выполненных ремонтов основных средств и подтверждение правильности результатов в учете; **6)** оценка качества проводимой перед составлением годового отчета инвентаризации основных средств; **7)** подтверждение итогов проводимой переоценки при наличии таковой.

Источники информации: **1)** договоры купли-продажи основных средств; **2)** акты приема-передачи основных средств; **3)** акты на списание основных средств и другие формы первичных документов по учету основных средств; **4)** регистры синтетического и аналитического учета основных средств; **5)** главная книга; **6)** приказ об учетной политике.

План и программа проверки. I этап. Аудитор должен изучить состав и структуру основных средств по данным регистров аналитического учета. В процессе изучения устанавливается правильность отнесения объектов к основным средствам, их классификация, а также формирование инвентарных объектов основных средств. Для этого аудитор выясняет, соблюдались ли при принятии объектов к учету требования ПБУ 6/01: **1)** объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование; **2)** объект предназначен для использования в течение длительного времени, т. е. срока, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев; **3)** организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта; **4)** объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

II этап. Аудитору необходимо получить сведения об условии хранения и эксплуатации объекта, их сохранности (наличие договоров о материальной ответственности), закреплении объектов за конкретным подразделением, наличии инвентарных

номеров и технической документации.

Методы проверки: сплошная или выборочная проверка; опрос работников организации, бухгалтерии; тестирование.

Обобщение результатов проверки. Рабочие документы аудитора. Выявленные нарушения и ошибки фиксируются в рабочих документах аудитора. Рабочий документ может быть оформлен в виде таблицы с указанием характера нарушения, нормативного документа, который нарушен, а также рекомендаций аудитора по устранению нарушений. В рабочих документах должны быть указаны: краткая характеристика нарушения; расчет количественного влияния нарушения на финансовые результаты; наименование показателя, который изменяется, и скорректированное значение показателя.

45. ПРОВЕРКА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА

Цель проверки операций с нематериальными активами (НМА) – сформировать мнение относительно правильности их классификации, реальности оценки и достоверности отражения в учете и отчетности. Для достижения целей аудита операций с НМА аудитор должен решить ряд **задач: 1)** изучить состав и структуру НМА; **2)** подтвердить право собственности на них; **3)** подтвердить первичную оценку систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета операций; **4)** установить правильность отражения в учете операций с НМА; **5)** подтвердить достоверность отражения в учете операций по НМА; **6)** оценить качество инвентаризации НМА.

Источники информации: 1) договоры купли-продажи (создания НМА); **2)** авторские договоры; **3)** акты приема-передачи объектов НМА; **4)** свидетельства на право пользования; **5)** протоколы собраний учредителей о внесении объектов НМА в уставный капитал и согласование их стоимости; **6)** карточки учета НМА;

7) регистры синтетического и аналитического учета;

8) положение об учетной политике.

План и программа проверки. В начале проверки операций с НМА аудитор должен убедиться, что объекты, отраженные в составе НМА, в действительности являются таковыми, исходя из требований ПБУ 14. Для этого необходимо изучить первичные документы и учетные регистры и сопоставить с перечнем НМА согласно ПБУ 14. Те объекты, которые введены до ПБУ 14, остаются в составе НМА. Следует иметь в виду, что ПБУ 14 распространяется только на коммерческие организации. Далее необходимо изучить правильность оценки НМА и отражения на счетах бухгалтерского учета операций по их движению. Приобретение и выбытие объектов НМА производится в порядке, аналогичном приобретению и списанию основных средств – поступление отражается на счете 08, а после того как первоначальная стоимость сформирована, дебетуется счет 04, а выбытие производится с применением счета 91. Далее проверяется соответствие порядка начисления амортизации способам и методам, отраженным в учетной политике. ПБУ 14 дает возможность амортизировать двумя способами: через счет 04

и через счет 05. На заключительной стадии можно проверить соответствие данных синтетического и аналитического учета НМА записям в главной книге и балансе.

Методы проверки: **1)** сплошная проверка (основные регистры синтетического учета НМА); **2)** выборочная проверка (первичные документы); **3)** опрос; **4)** тестирование; **5)** арифметический пересчет.

Типичные ошибки: **1)** отсутствие первичных приходных документов или оформление их с нарушением установленных требований; **2)** неправильное отнесение отдельных видов расходов к НМА; **3)** неправильное начисление амортизации по НМА.

Обобщение результатов осуществляется в виде рабочих документов, таких как «Таблица выявленных нарушений»; «Оценка влияния выявленных нарушений на показатели бухгалтерской отчетности».

46. АУДИТ ОПЕРАЦИЙ С ТОВАРНОМАТЕРИАЛЬНЫМИ ЦЕННОСТЯМИ

Цель проверки – сформировать мнение относительно правильности классификации материально-производственных запасов, реальности их оценки и достоверности отражения в учете и отчетности.

Источники информации: **1)** договоры поставки; **2)** накладные; **3)** счета-фактуры, книги покупок; **4)** доверенности на получение ТМЦ; **5)** акты о приеме материалов; **6)** инвентаризационные описи ТМЦ; **7)** договоры о материальной ответственности; **8)** ведомости синтетического и аналитического учета по счетам 10, 15, 16, 19, 20, 60, 91 и т. д.; **9)** главная книга; **10)** положение об учетной политике.

В процессе проведения аудита материально-производственных запасов необходимо решить следующие **задачи:** **1)** изучить состав МПЗ; **2)** ознакомиться с условиями их хранения; **3)** подтвердить первичную оценку внутреннего контроля и бухучета МПЗ; **4)** подтвердить правильность оценки запасов и отражения операций по их поступлению и использованию в учете; **5)** оценить качество проводимых инвентаризаций МПЗ.

План и программа проверки. Аудитору необходимо проверить, что оценка МПЗ осуществлена в соответствии с требованиями ПБУ 5/01 в зависимости от вида поступления: приобретение за плату у юридических или физических лиц; по договору мены; безвозмездное получение; поступление в качестве вклада в уставный капитал. Необходимо проверить также соответствие принципа оценки при выбытии МПЗ, заложенного в учетную политику организации с фактическим положением вещей. Принцип оценки по однородным группам МПЗ должен использоваться при любых способах выбытия: использование в процессе производства и управления; реализация на сторону; безвозмездная передача; взнос в уставный капитал. Проверка, как правило, проводится выборочным методом. Правильность организации складского учета (наличие инвентарных карточек). Имеется ли приказ об установлении круга лиц, имеющих право требовать материалы, разрешать их отпуск со склада (образцы этих подписей должны находиться на складе). Разработана ли в организации номенклатура-ценник, в случае если в приказе об

учетной политике указан метод учета с использованием счетов 15 и 16. Проверяется наличие приказов о назначении материально-ответственных лиц и заключение с ними договоров о полной материальной ответственности. Правильность применяемых схем корреспонденции счетов по приходу и расходу МПЗ. Обязательному контролю подлежит возмещение НДС по материально-производственным запасам. Правильность отражения в учете стоимости недостающих (излишних) ценностей, выявленных в ходе инвентаризации, особенности документального оформления и отражение в учете операций по поступлению и выбытию товаров и тары.

Методы проверки: сплошной; выборочный; опрос; тестирование; арифметический пересчет. **Обобщение результатов проверки** можно осуществлять в таких рабочих документах, как таблицы выявленных нарушений по однородным группам хозяйственных операций. Документируется также оценка влияния выявленных нарушений на показания бухгалтерской отчетности.

47. ПРОВЕРКА РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

Цель: проверка соблюдения действующего законодательства о труде, правильности начисления заработной платы и удержания из нее; документального оформления и отражения в учете всех видов расчетов между предприятием и его работниками; определение обоснованности и правильности начисления основной и дополнительной заработной платы, различных доплат и удержаний.

Источники информации: **1)** штатное расписание; **2)** положения по предприятию; **3)** приказы, распоряжения; **4)** контракты; **5)** договоры гражданского правового характера; **6)** договоры личного страхования; **7)** договоры на выдачу ссуд; **8)** табеля учета использования рабочего времени; **9)** наряды; **10)** листки временной нетрудоспособности; **11)** тарифные ставки (или условия контракта); **12)** нормы и расценки, введенные на предприятии; **13)** начисления доплат на виды ненормированного труда; **14)** суммы по депонированной заработной плате; **15)** исполнительные листы; **16)** расчетно-платежные ведомости;

17) лицевые счета и налоговые карточки работников;

18) авансовые отчеты с приложенными к ним первичными документами; **19)** акты инвентаризации имущества; **20)** учетные регистры по счетам 68, 69, 70, 73, 76, 91, 94; **21)** главная книга; **22)** бухгалтерская отчетность; **23)** положение об учетной политике предприятия.

Особое внимание соответствия трудовому законодательству следует обратить на порядок предоставления и расчета отпусков (глава 19 ТК РФ), на продолжительность рабочего времени и оплату труда, в том числе за сверхурочную работу, совместительство (гл. 15, 21 ТК РФ), а также на порядок оплаты в выходные и праздничные дни (глава 18 ТК РФ). Особое внимание следует уделить внутренним локальным актам предприятия с точки зрения предоставления гарантии и компенсации работникам предприятия (раздел 7 ТК РФ).

План и программа проверки:

• подтверждение первоначальной оценки систем внутреннего контроля и бухучета расчетов с персоналом (на основе тестирования);

• подтверждение достоверности производимых начислений и выплат работникам по всем основаниям и отражениям их в учете;

• установление законности и полноты удержания из

заработной платы;

• проверка организации аналитического учета расчетов с персоналом по оплате труда;

• проверка правильности оформления и отражения в учете расчетов с персоналом по прочим операциям. В ходе проверки необходимо выборочно проверить: правильность отнесения к ФОТ; правильность отнесения отдельных выплат к расходам, учитываемым и неучитываемым для цели исчисления налога на прибыль; сопоставимость выплат, на которые не начисляются НДФЛ, ЕСН на предприятии с соответствующими статьями НК РФ (217, 238, 270); правильность расчета материальной выгоды при наличии ссуд, выданных работникам (с учетом требований главы 23.).

48. ПРОВЕРКА ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОФОРМЛЕНИЯ ТРУДОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

Цель: контроль соблюдения нормативно-правовых актов, касающихся трудового законодательства, правильности начисления заработной платы и удержания из нее; документального оформления и отражения в учете всех видов расчетов между организацией и работником; определение обоснованности и правильности начисления основной и дополнительной заработной платы, различных доплат и удержаний.

Источники информации: 1) документы по зачислению, увольнению и переводу работников; **2)** приказы, распоряжения, контракты; **3)** договоры гражданско-правового характера; **4)** договоры личного страхования; **5)** договоры на выдачу ссуд; **6)** табели учета рабочего времени; **7)** наряды; **8)** листки временной нетрудоспособности.

Нормативная база. Основным документом законодательства о труде является Трудовой кодекс Российской Федерации (ТК РФ), вступивший в действие с 1 февраля 2002 года. Статья 56 ТК РФ рассматривает понятие и стороны трудового договора. Существенными условиями договора являются: место работы, дата начала работы, наименование должности, специальности, профессии с указанием квалификации в соответствии со штатным расписанием и т. д. В статье 59 ТК РФ оговорены случаи заключения срочного договора: замена временно отсутствующего работника, проведение срочных работ, работа в организациях – субъектах малого предпринимательства, работа за границей, работа творческих работников, с руководителями, заместителями руководителей, главными бухгалтерами организаций всех форм собственности. Другие случаи прекращения трудового договора предусматривает глава 13 ТК РФ. В статье 40 ТК РФ рассмотрен порядок заключения коллективных договоров, которые должны регулировать социально-трудовые отношения в организации, заключаемые работниками и работодателями в лице их представителей.

План и программа проверки.

1. Проверка применения типовых форм документов по учету личного состава: **1)** личные карточки на работников; **2)** приказы (распоряжения) о предоставлении отпуска, о переводе на другую

работу, о прекращении трудового договора (контракта).

2. Установление ведения трудовых книжек на работников.

3. Проверка соответствия применяемых окладов и разрядов рабочих, установленных в штатном расписании.

4. Проверка ведения в цехах (отделах) табеля рабочего времени.

Прежде всего целесообразно проконтролировать, как осуществляется соблюдение трудового законодательства. Аудитор может проверить, как ведется оформление сотрудников при приеме и увольнении, учет рабочего времени сотрудников, построение системы оплаты труда и др.

Обобщение результатов проверки. Рабочими документами аудитора являются таблицы для отражения выборочной проверки начислений и удержаний. При проверке необходимо установить причины отклонений, дать рекомендации по устранению выявленных отклонений, порекомендовать использовать унифицированные формы документов.

49. ПРОВЕРКА РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА СО ШТАТНЫМ И ВНЕШТАТНЫМ ПЕРСОНАЛОМ

Цель проверки: **1)** соблюдение действующего законодательства о труде; **2)** правильность начисления заработной платы, удержаний НДФЛ и начисления ЕСН; **3)** документальное оформление и отражение в учете всех видов расчетов между предприятием и его работниками; **4)** определение обоснованности и правильности начисления основной и дополнительной заработной платы, различных доплат и удержаний; **5)** правильность ведения бухгалтерского учета расчетов по заработной плате как по физическим лицам, так и в целом по предприятию.

Источники информации: **1)** положения по предприятию; **2)** приказы, распоряжения; **3)** штатное расписание; **4)** контракты; **5)** договоры гражданского правового характера; **6)** договоры личного страхования и т. д.

План и программа проверки. Первоначально аудитору требуется выяснить состояние нормативной базы и учета по соответствующим вопросам, ознакомиться со штатным расписанием, приказами дирекции организации о зачислении сотрудников на должности с назначением окладов (на выборку), заключенными трудовыми договорами, положениями об оплате труда и премирования, состоянием табельного учета, оформлением расчетно-платежных и платежных ведомостей, трудовыми соглашениями, договорами подряда и другими документами, связанными с оплатой труда. При проверке расчетов с персоналом по оплате труда аудитор должен установить: какие формы и системы оплаты труда используются в данной организации (повременная, сдельная, аккордная); списочный и среднесписочный состав работников; кто ведет учет расчетов с персоналом по оплате труда, какими нормативными документами пользуется бухгалтер, кому подчиняется, кто проверяет качество его работы.

Необходимо проверить подлинность первичных документов, их соответствие требованиям нормативных документов по начислению и выплате заработной платы, наличие подписей должностных лиц, ответственных за учет выполненных работ, нет ли в документах неоговоренных исправлений и подчисток. Особого внимания требует проверка своевременности погашения

сумм ранее выданных работнику авансов и переплат, правильности удержания из заработной платы задолженности по подотчетным суммам и по возмещению материального ущерба, а также за полученные заем и т. д. Общая сумма всех удержаний из заработной платы работника не должна превышать 50 % месячного заработка. При проверке необходимо выяснить правильность удержаний из заработной платы НДФЛ, алиментов, а также обоснованность расчетов с депонентами. Проверить заявления работников на предоставление им стандартных налоговых вычетов при расчете НДФЛ.

Обобщение результатов проверки. Рабочими документами аудитора являются таблицы для отражения выборочной проверки начислений и удержаний. При проверке необходимо установить причины отклонений, дать рекомендации по устранению выявленных отклонений. Рекомендовать организации оптимальный штат работников.

50. АУДИТ ИЗДЕРЖЕК ПРОИЗВОДСТВА И ОБРАЩЕНИЕ. ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ

Целью проверки затрат на производство является установление соответствия применяемой в организации методики бухгалтерского учета, действующей в проверяемом периоде, нормативным документам, с тем чтобы сформировать мнение о достоверности бухгалтерской отчетности во всех существенных аспектах.

Задачи аудита затрат на производство: **1)** оценка обоснованности применяемого варианта формирования информации о расходах организации по обычным видам деятельности, метода учета затрат, варианта сводного учета затрат, метода распределения общехозяйственных и общепроизводственных расходов; **2)** подтверждение первоначальной оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля; **3)** подтверждение достоверности оформления и отражения в учете прямых (косвенных) расходов и пр.

Источники информации: 1) баланс (форма № 1); **2)** отчет о прибылях и убытках (форма № 2); **3)** главная книга или оборотно-сальдовая ведомость; **4)** положение об учетной политике организации; **5)** регистры бухгалтерского учета по счетам 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29, 96, 97 и т. д. **Последовательность работ** разделяется на три этапа – ознакомительный, основной и заключительный.

Методы учета. Нормативный метод учета используют, как правило, в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной и сложной продукции. В этом случае отдельные виды затрат на производство учитываются по текущим нормам; обособленно ведется оперативный учет отклонений фактических затрат от норм с указанием места их возникновения, причин и виновников; фиксируются изменения текущих норм в результате внедрения организационно-технических мероприятий, и определяется влияние этих изменений на себестоимость продукции. В итоге фактическая себестоимость продукции (Зф) исчисляется по формуле:

Зф = Зн + О + И, где Зн – затраты по текущим нормам; О – величина отклонений от них; И – изменения норм. При

позаказном методе объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ. Учет прямых затрат по отдельным заказам ведется на основании первичных документов, отражающих выработку, расход материалов и т. п. с обязательным указанием соответствующего шифра заказа. Все затраты считаются незавершенным производством вплоть до окончания заказа. **Попередельный метод** учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяется в производствах с комплексным использованием сырья, а также в отраслях массового и крупносерийного производства. Различаются бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты попередельного метода. В первом случае учет затрат ведется по каждому переделу. В бухгалтерских документах движение полуфабрикатов не отражается, их движение контролируется по данным оперативного учета движения полуфабрикатов в натуральном выражении, который ведется в цехах. Во втором случае движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляется бухгалтерскими записями и себестоимость полуфабрикатов калькулируется после каждого передела.

51. АУДИТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ: ЦЕЛИ, ЗАДАЧИ, ПЛАН ПРОВЕРКИ

Цель проверки – определение соответствия применяемой предприятиями методики учета операций по формированию и использованию финансовых результатов нормативным документам.

Задачи: 1) подтвердить соответствие оформленных предприятием бухгалтерских операций действующему законодательству; **2)** оценить соответствие бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета составляющих конечного финансового результата; **3)** проверить полноту и своевременность отражения, а также документального оформления операций по формированию финансового результа деятельности предприятия.

Источники информации: 1) данные синтетического и аналитического учета; **2)** главная книга; **3)** баланс (форма № 1); **4)** отчет о финансовых результатах (форма № 2); **5)** планово-экономическая документация; **6)** решения собственника о покрытии убытков предприятий; **7)** внутренние распорядительные документы предприятия; **8)** документы и расчеты в части организации договорных отношений.

План и программа проверки. В плане следует предусмотреть способ проведения аудита – сплошной или выборочный. Во втором случае необходимо установить порядок аудиторской выборки. На этапе планирования аудитором разрабатывается общий план. Затем составляется рабочая программа аудита применительно к аудиту финансовых результатов и использования. Вначале следует проверить правильность формирования конечного финансового результата на всех его этапах и соответствие данных бухгалтерской отчетности, в том числе формы № 2, данным синтетического учета.

Далее рекомендуется произвести оценку правильности формирования данных главной книги для выявления возможных ошибок и нетипичных бухгалтерских записей. Проверка тождественности показателей непокрытого убытка (нераспределенной прибыли), содержащихся в главной книге, и соответствующего регистра синтетического учета осуществляется

путем сопоставления остатков и оборотов по счетам и субсчетам главной книги (счета 99 и 84) с аналогичными показателями регистра синтетического учета, а также данных отчетности – баланса (формы № 1) и формы № 2. Для установления достоверности арифметической суммы финансового результат предприятия (в форме № 2) на начальном этапе аудита также можно использовать балансовые методы контроля.

В ходе аудиторской проверки должно быть подтверждено: операции по продаже надлежащим образом санкционированы; на счетах бухгалтерского учета отражены все реально совершенные сделки по продаже; продажа своевременно отражена на соответствующих счетах учета; стоимостная оценка операций по продаже правильно определена; суммы продажи правильно классифицированы; суммы дебиторской задолженности по расчетам за поставку продукции правильно отражены на соответствующих счетах.

52. АУДИТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ: МЕТОДИКА ПРОВЕРКИ

Методика проверки капитала и резервов. Начинается проверка с расчета **уставного капитала** и расчета с учредителями. Сальдо по счету ***80*** должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированного в уставных документах. Проверяются все записи за год по счету ***80.*** Любое изменение должно фиксироваться в уставных документах. Уменьшение уставного капитала может происходить по решению собрания акционеров и учредителей. Увеличение уставного капитала может происходить не только за счет взносов учредителей, но и за счет других источников.

При проверке формирования уставного капитала за счет собственных средств учредителей следует проверить вклады учредителей и их оценку. Вклады учредителей должны оцениваться специальными справками или актами оценки аудиторских фирм, оценочных компаний или отделами по оценке недвижимости. Кроме формирования, изменения уставного капитала проверяются и расчеты с учредителями по выплате им дивидендов.

Далее проверяется правильность совершения операций и отражение их в регистрах бухгалтерского учета по счетам ***81, 82*** и **83.** Счет ***81*** обобщает информацию о наличном движении собственных акций. Акции могут быть перепроданы или аннулированы в ходе организационной и производственной деятельности АО. При проверке следует обратить внимание на правильность составления реестров акционеров, правильность оформления дополнительной эмиссии, а также на аннулирование акций и правильность составления заявок в комитет по контролю за недвижимостью или специальную комиссию, которая является разрешающим органом выпуска дополнительной эмиссии и регистрирует ее. Тут же проверяется и корректировка в соответствии с изменением реестра акционеров уставных документов и решение собрания акционеров. При проверке формирования **резервного капитала** проверяются учредительные документы, где оговаривается порядок создания резервного капитала и порядок отчисления ежегодных платежей.

Следующим проверяется счет ***83*** «Добавочный капитал». При проверке данного счета особое внимание уделяется порядку его

формирования при организации его предприятием. На счете ***83*** отражается прирост стоимости внеоборотного капитала, а также сумма разницы между номинальной стоимостью акций и суммой, вырученной от продажи этих акций, а также стоимость переоценки как повышающая, так и понижающая. Отражается списание добавочного капитала на увеличение уставного капитала или погашение расчетов с учредителями за счет снижения размера добавочного капитала.

53. АУДИТ СОСТОЯНИЯ ЗАБАЛАНСОВОГО УЧЕТА

Целью аудиторской проверки состояния забалансового учета является подтверждение достоверности и своевременности отражения операций на забалансовых счетах. **Источниками информации** при проведении проверки являются договоры аренды, комиссии, оказания услуг по переработке материалов, а также приказы по предприятию на списание в убыток дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности или имеются документы, подтверждающие невозможность взыскания сумм с дебитора.

План и программа проверки. В ходе аудиторской проверки должны быть проверены все операции, связанные с поступлением и списанием с забалансовых счетов (которые предназначены для обобщения информации о наличии и движении ценностей, временно находящихся в распоряжении организации), выполнение условных прав и обязательств, а также произведен контроль за отдельными хозяйственными операциями. Бухгалтерский учет объектов ведется в простой системе (т. е. не применяется правило двойной записи).

Проверка учета арендованных основных средств. Счет 001 «Арендованные основные средства». При проверке учета арендованных ОС необходимо подтвердить достоверность отражения операций по счету 001. **Проверка учета товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, в переработку, и товаров на комиссию.** При проверке учета товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, в переработку, и товаров на комиссию необходимо подтвердить достоверность отражения операций по счетам 002, 003, 004. **Проверка других объектов забалансового учета.** К другим объектам забалансового учета относятся: оборудование, принятое для монтажа; бланки строгой отчетности; списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов; обеспечения обязательств и платежей полученные; обеспечения обязательств и платежей выданные; износ основных средств; основные средства, сданные в аренду. Информация о данных объектах учета отражается соответственно на счетах 005, 006, 007, 008, 009, 010, 011.

Типичной ошибкой является отсутствие ведения забалансового учета.

Обобщение результатов проверки. Рабочие документы

аудитора. Выявленные нарушения и ошибки фиксируются в рабочем документе аудитора. Рабочий документ может быть оформлен в виде таблицы нарушений с указанием характеристики нарушения, нормативного документа, который нарушен, а также рекомендации аудитора по устранению нарушения. На заключительном этапе можно составить рабочий документ «Оценка влияния выявленных нарушений на показатели бухгалтерской отчетности». В рабочем документе должны быть указаны:

1) краткая характеристика нарушения;

2) расчеты количественного влияния нарушения на изменение показателя;

3) наименование показателя, который изменяется;

4) скорректированное значение показателя.